

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Účetní a daňová specifika ve výrobním podniku
Accounting and Tax Specifics in a Manufacturing Company

Student: Bc. Hana Dorazilová
Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2013

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Hana Dorazilová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 02 Účetnictví a daně
Téma: **Účetní a daňová specifika ve výrobním podniku**
Accounting and Tax Specifics in a Manufacturing Company

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Účetnictví z pohledu výrobního podniku
 3. Uplatňování daní z pohledu výrobního podniku
 4. Řešení vybraných účetních a daňových specifík ve vybraném podniku
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- LEDVINKOVÁ, Jana. *DPH v příkladech 2012*. 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 632 s. ISBN 978-80-7263-740-9.
- PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů: s komentářem 2012*. 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 1 079 s. ISBN 978-80-7263-742-3.
- PITNER, Ladislav a Václav BENDA. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 4. 2012*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 512 s. ISBN 978-80-7263-741-6.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

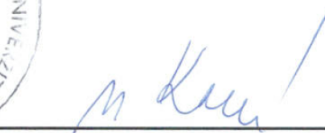
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 23.11.2012

Datum odevzdání: 26.04.2013



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1, 2, 3, 6 a 7, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila“

V Ostravě 26. dubna 2013



.....
Bc. Hana Dorazilová

Obsah

1. Úvod.....	5
2. Účetnictví z pohledu výrobního podniku	7
2.1. Legislativní úprava účetnictví v ČR.....	8
2.2. Změny v účetnictví od 1. 1. 2013	9
2.3. Účetní metody, účetní principy a zásady.....	10
2.4. Směrná účtová osnova pro podnikatele a účtový rozvrh.....	15
3. Uplatňování daní z pohledu výrobního podniku	19
3.1. Daňová soustava ČR	19
3.2. Daň z příjmů právnických osob.....	21
3.2.1. Zdaňovací období.....	21
3.2.2. Předmět daně.....	22
3.3. Daň z přidané hodnoty	22
3.3.1. Změny DPH od 1. 1. 2013	23
3.3.2. Daňové subjekty.....	29
3.3.3. Předmět daně § 2 ZDPH	32
4. Řešení vybraných účetních a daňových specifik ve vybraném podniku	34
4.1. Manažerské automobily	34
4.2. Pořizovací cena.....	34
4.2.1. Uplatnění nákladů u zaměstnavatele.....	38
4.2.2. Automobily a DPH.....	39
4.3. Zásoby	41
4.3.1. Vícenáklady na materiál tzv. regranulace	41
4.3.2. Aktivace materiálu	43
4.3.3. Bezplatné vzorky materiálu	44
4.3.4. Inventarizace zásob	46
4.4. Zakázková výroba	47
4.5. Self billing.....	50
5. Závěr.....	53
Seznam použité literatury.....	55
Seznam zkratk	57

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

1. Úvod

Přestože účetní předpisy nejsou formálně přímo navázány na daňové předpisy a vystupují navenek nezávisle, skutečnost je taková, že účetní předpisy a účetní praxe jsou daňovými předpisy velmi silně ovlivňovány nepřímo prostřednictvím samotných daňových zákonů, zejména zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách, a svoji roli zde také hraje fakt, že tvorba a výklad daňových a účetních předpisů jsou institucionálně soustředěny pod Ministerstvo financí, čímž se prohlubuje propojenost a vzájemné vazby mezi účetnictvím a daněmi. Významný vliv na účetní předpisy a jejich výklad má především zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Zákon o rezervách“) a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“).

Vazba účetnictví na ZDP vyplývá zejména z ustanovení § 23 odst. 2 až odst. 4 ZDP. Toto ustanovení ZDP v zásadě stanoví způsob zjištění základu daně u poplatníků daně účtujících v soustavě podvojného účetnictví. U těchto poplatníků základ daně odpovídá výsledku hospodaření, tj. rozdílu mezi výnosy a náklady zjištěného z účetnictví, přičemž tento výsledek hospodaření se upravuje o připočitatelné a odčitatelné položky vymezené ZDP. (Ryneš, 2012)

Cílem diplomové práce je zhodnotit vybrané účetní a daňové problémy ze všech pohledů. Jak tedy z pohledu účetnictví, tak také dopadu na daň z příjmů a daň z přidané hodnoty, a to především z praktického hlediska, tedy na konkrétních příkladech z praxe ukázat jak se bude správně postupovat dle aktuálních zákonů. Hlavním cílem diplomové práce je zhodnotit danou problematiku komplexně, a to především proto, že většina účetních se nedívá na danou problematiku jen z pohledu účetního, ale také musí vyhodnotit dopad daného účetního problému na daň z přidané hodnoty, a také z hlediska dopadu na daň z příjmů. Diplomová práce je zaměřena na automobily v podnikání, protože zde vznikají nejasnosti v souvislosti s poskytnutím firemního vozidla zaměstnancům i pro soukromé účely, na zásoby, kde ve vybraném podniku vznikají komplikace s dalšími náklady při pořízení zásob, získávání bezplatných vzorků zásob, také aktivace materiálu a inventarizaci, na problematiku zakázkové výroby a jejího ocenění do nedokončené výroby a „self-billing“. Metody využité v práci jsou analýza, komparace a dedukce.

První část diplomové práce se zabývá teorií, která se zaměřuje na účetnictví v České republice (dále jen „ČR“) a jeho právní rámec vymezující účetní problematiku a na změny v účetnictví od 1. 1. 2013. Druhá část je zaměřena na uplatňování daní z pohledu výrobního podniku a na změny v DPH od 1. 1. 2013. V následující části jsou popsány jednotlivé vybrané účetní a daňové specifika, a to jak z hlediska správného zaúčtování, tak z hlediska daně z přidané hodnoty, a také daně z příjmů. Vše je modelováno na krátkých praktických příkladech, s kterými se dostává do kontaktu účetní ve vybraném výrobním podniku. Jsou zde navržena také řešení, jak

danou problematiku co nejlépe podchytit např. ve vnitropodnikových směrnících, aby bylo možné tyto náklady uplatňovat jako daňově uznatelné.

2. Účetnictví z pohledu výrobního podniku

V nejširším slova smyslu lze účetnictví v kontextu historického vývoje chápat jako systém záznamů, jejichž předmětem je sledování hospodaření konkrétních subjektů, jejich majetků, závazků, výsledků dosažených v průběhu hospodaření. Účetnictví můžeme definovat také jako proces, tvůrčí činnost, při které dochází k rozpoznávání jednotlivých složek majetku a zdrojů jeho krytí, k jejich oceňování a k předávání informací uživatelům. (Kolektiv autorů, 2009)

Účetnictví je informační systém bohatý na informace zobrazující probíhající výrobní, obchodní a další procesy. Ty jsou zachyceny účetními záznamy, které jsou časově a věcně uspořádány. (Březinová, 2011)

Povinnost vést účetnictví mají osoby, které jsou účetní jednotkou. Účetní jednotkou dle § 1 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoÚ“) jsou právnické osoby, které mají sídlo na území ČR, zahraniční osoby podnikající, nebo provozující jinou činnost na našem území podle zvláštních právních předpisů, organizační složky státu a fyzické osoby, které:

- jsou jako podnikatelé zapsány do obchodního rejstříku,
- které podnikají a jejich obrat v rámci jejich podnikatelské činnosti podle ZDPH přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč. Obrat se stanoví tak, jak je stanoveno pro účely DPH, ale včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou u této daně součástí obratu,
- kterým povinnost vést účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,
- podnikatelé, účastníci sdružení bez právní subjektivity, ve kterém alespoň jeden účastník sdružení splňuje výše uvedené podmínky nebo je právnickou osobu, zahraniční osobou, která na území našeho státu podniká či vyvíjí jinou činnost dle zvláštních právních předpisů anebo je organizační složkou státu,
- vedou účetnictví na základě vlastního rozhodnutí.

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví dle § 4 ZoÚ takto:

- právnické osoby se sídlem na území ČR a organizační složky státu od dne svého vzniku do dne svého zániku,
- zahraniční osoby, pokud na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost dle zvláštních předpisů a fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis ode dne zahájení do dne ukončení činnosti,
- fyzické osoby zapsané do obchodního rejstříku ode dne zápisu až do dne výmazu z tohoto rejstříku,
- fyzické osob, podnikatelé, od prvního dne účetního období následujícího za kalendářním rokem, v kterém se staly účetní jednotkou,

- fyzické osoby, účastníci sdružení, od prvního dne účetního období následujícího po období, v kterém se staly ony či jiný účastník sdružení účetní jednotkou, a to až do posledního dne účetního období, v kterém přestaly být účastníky sdružení,
- účetní jednotky, které se rozhodnou vést účetnictví dobrovolně, jsou povinny vést účetnictví od prvního dne účetního období následujícího po období, ve kterém se rozhodly vést účetnictví, případně ode dne zahájení podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti až do dne ukončení uvedených činností nebo do posledního dne účetního období ve kterém se rozhodly vedení účetnictví ukončit.

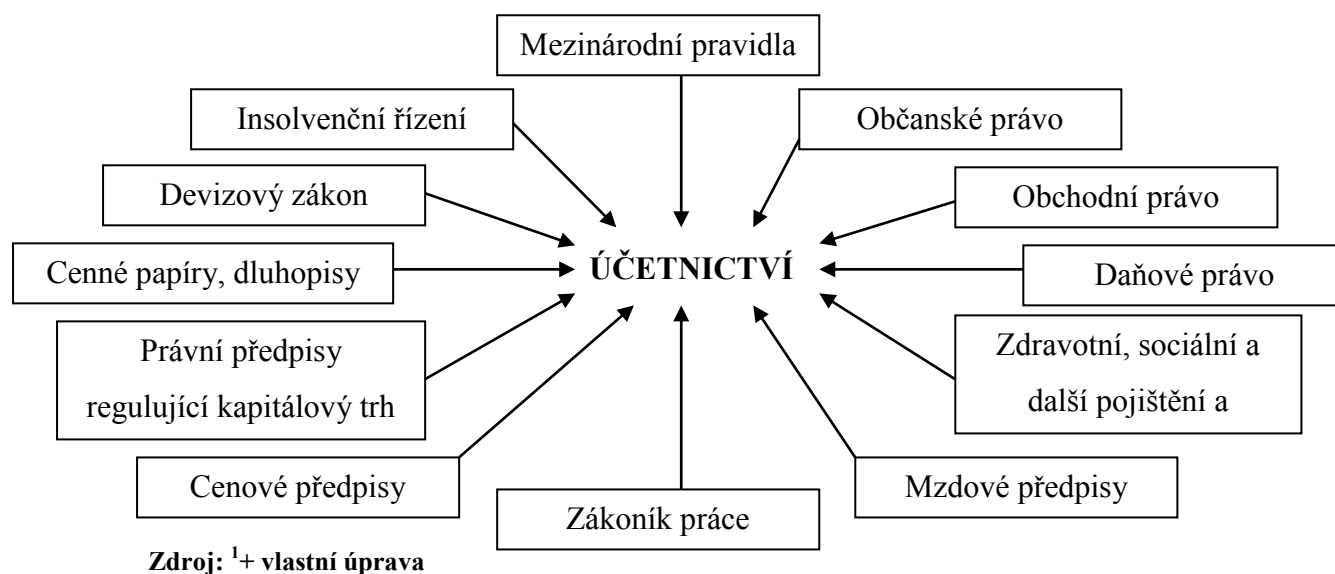
S výjimkou ukončení činnosti mohou fyzické osoby ukončit vedení účetnictví nejdříve po uplynutí pěti po sobě jdoucích účetních období, ve kterých vedly účetnictví. (Kolektiv autorů, 2011)

2.1. Legislativní úprava účetnictví v ČR

Účetnictví nemůže existovat nezávisle a izolovaně na právním systému dané země nebo uskupení (politickém, ekonomickém), zároveň je velmi těsně spjata s ekonomickými disciplínami, s nimiž si vzájemně předává informace.

Právní systém v ČR je založen na kodifikovaném právu. Předpisy v oblasti účetnictví jsou v kompetenci Ministerstva financí ČR. Základním předpisem upravujícím účetnictví je ZoÚ, který je provázán s řadou dalších zákonů a ovlivňuje ho silně i mezinárodní regulace účetnictví. (Březinová, 2011)

Obr. 2.1 Ovlivňování účetnictví právním systémem



Legislativní rámec účetnictví v ČR:

- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů,

¹ (Březinová, 2011)

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
 - Prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, v platném znění.
 - České účetní standardy pro podnikatele,
 - Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
 - Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, v platném znění.
- (Kolektiv autorů, 2009)

2.2. Změny v účetnictví od 1. 1. 2013²

Novela ZoÚ č. 239/2012 Sb., která byla vyhlášena ve Sbírce zákonů dne 4. 7. 2012 a která přinesla novou úpravu inventarizace, je možné ji použít již pro inventarizaci k účetní závěrce sestavované k rozvahovému dni 31. 12. 2011 nebo později. Pro účetní závěrku sestavovanou k 31. 12. 2012 se tedy nová úprava pro účetní jednotky účtující v kalendářním roce použije poprvé.

Dle § 30 odst. 1 účetní jednotky zjišťují při inventarizaci skutečné stavy majetku a závazků a zaznamenávají je v inventurních soupisech. Tyto stavy zjišťují

- fyzickou inventurou u majetku, u kterého lze vizuálně zjistit jeho existenci, nebo
- dokladovou inventurou u majetku, u kterého nelze vizuálně zjistit jeho existenci, a to včetně jiných aktiv, jiných pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů.

Účetní jednotky při inventarizaci postupují tak, že provádějí jednu nebo více inventur a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu v účetnictví.

V důvodové zprávě k novele tohoto zákona je řečeno, že se upřesňuje, že dokladové inventury se týkají pouze skutečností, u kterých v rámci inventarizace nelze použít metodu vizuálního zjišťování jejich fyzické existence, a to s ohledem na jejich podstatu. Dokladové inventury se použijí nejen v případě pohledávek, závazků, jiných aktiv a jiných pasiv, ale i v případě určitého druhu majetku, který z hlediska své podstaty nenaplnuje kritéria pro provedení fyzické inventury.

Inventurní soupisy musí nově obsahovat:

- skutečné stavy majetku, a to tak, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit,
- podpisový záznam osoby odpovědné za zjištěné skutečné stavy a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventury,
- způsob zjišťování skutečných stavů,

² (Běhounek, 2013)

- ocenění majetku a závazků při periodické inventarizaci k rozvahovému dni nebo i k rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- ocenění majetku a závazků při průběžné inventarizaci ke dni ukončení inventury nebo i k rozhodnému dni, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka,
- rozhodný den, pokud jej účetní jednotka stanovila,
- okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury.

S účinností od 1. 1. 2013 byla novelizovaná vyhláška k ZoÚ (Vyhlášky č. 413/2011 Sb.), kterou byla vložena nová položka vlastního kapitálu (pasiv) „Jiný výsledek hospodaření minulých let“. Od roku 2013 se např. dodatečně zjištěné náklady či výnosy (jsou-li významné) nebudou účtovat výsledkově, ale rozvahově. Právní úprava je obsažena v novém § 15a Jiný výsledek hospodaření minulých let:

„Položka „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ obsahuje rozdíly ze změn účetních metod a část odložené daně podle § 59 odst. 6. Dále obsahuje opravy v důsledku nesprávného účtování nebo neúčtování o nákladech a výnosech v minulých účetních obdobích, pokud jsou významné. Účetní jednotka popíše použití položky „A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let“ v příloze v účetní závěrce.“

2.3. Účetní metody, účetní principy a zásady³

Účetní jednotky jsou povinny dodržovat při vedení účetnictví směrné účtové osnovy, viz Příloha č. 1, uspořádání a označování položek účetní závěrky a obsahové vymezení položek těchto účetních závěrek, obsahové vymezení účetních knih a účetní metody, např. postupy odpisování, způsoby oceňování, postupy při tvorbě a použití opravných položek a rezerv.

Účetním jednotkám dle § 2 ZoÚ je ukládána povinnost účtovat o stavu a pohybu majetku, závazků, vlastního kapitálu a o nákladech a výnosech, hospodářském výsledku v souladu s účetními metodami. Pojem účetní metody ZoÚ ve svých ustanoveních používá, avšak nedefinuje ho, pouze uvádí příklady. V tomto ohledu na ZoÚ navazují prováděcí vyhláška k vedení podvojného účetnictví pro podnikatele a České účetní standardy, ve kterých jsou vybrané účetní metody popsány a vymezeny. Účetní metodou se rozumí např. způsoby oceňování a jejich použití, postupy při tvorbě a použití opravných položek k majetku, postupy odpisování a postupy při tvorbě a použití rezerv nebo opravných položek k aktivům, účtování a oceňování souboru majetku. Zásady, principy či metody využívané při vedení účetnictví představují soubor pravidel, které podniky dodržují při vedení účetnictví a při sestavování a předkládání účetních výkazů. Nejsou vyhlášeny samostatným

³ (Ryneš, 2012)

právním předpisem, ale většina nejdůležitějších zásad a principů je zapracována do ZoÚ nebo do prováděcí vyhlášky. Společně s obecnými prvky metody účetnictví (bilanční princip, podvojnost, dokladovost, oceňování, inventarizaci a soustava účtů), které představují podstatu účetnictví, vytvářejí obecně uznávané účetní zásady, tzv. obecné účetní prostředí.

Výjimka z pravidla

Výjimku z pravidla upravuje § 7 odst. 2 ZoÚ, a to pokud dojde ve výjimečných případech k tomu, že použití účetních metod stanovených ZoÚ a prováděcími právními předpisy (České účetní standardy) bude neslučitelné s povinností zobrazit a vykázat skutečnost věrně a pravdivě, postupuje účetní jednotka odchylně od takto stanovených pravidel. Účetní jednotka, která postupovala jinak, popíše důvody svého odchýleného postupu a zvolenou metodu s případným vyčíslením hodnotových rozdílů mezi účetními metodou zvolenou a stanovenou prováděcími právními předpisy v příloze k účetní závěrce.

Zásada – předpoklad nepřetržitosti trvání účetní jednotky

Zásadu předpokladu nepřetržitosti trvání účetní jednotky vymezuje § 7 odst. 3 ZoÚ. Účetní jednotky jsou povinny používat způsoby oceňování a další postupy účtování (účetní metodu) způsobem vycházejícím z předpokladu nepřetržitého trvání činnosti účetní jednotky. V případě, že nastaly skutečnosti, které brání v pokračování podnikatelské činnosti do budoucna, např. likvidace, konkurz, nucená správa, účetní jednotka zvolí účetní metody a způsoby oceňování a vykazování nákladů tedy účetní jednotka změní způsoby oceňování a jiné účetní metody, uvede o těchto změnách vysvětlující poznámku v příloze k účetní závěrce. V příloze k účetní závěrce se vždy uvádí přehled o použitých účetních metodách v příslušném účetním období a o změnách oproti minulému účetnímu období, jejich důvodu a jejich vlivu na majetek, závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky.

Nezávislost účetních období – akruální princip

Nezávislost účetních období tzv. akruální princip definuje § 3 ZoÚ, podle kterého účetní jednotky účtují o skutečnostech, které mají dopad na stav a pohyb majetku, závazků, vlastní kapitál, náklady, výnosy a výsledek hospodaření (předmět účetnictví) do účetního období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. Pokud tento princip není možno prokazatelně dodržet, např. při opravách nesprávností, mohou účetní jednotky účtovat i v účetním období, v němž zjistily uvedené skutečnosti.

Tato zásada vyžaduje účtování hospodářských případů do období, se kterým časově a věcně souvisí, a nikoliv do období, kdy došlo k pohybu peněžních prostředků. Ve smyslu § 3 odst. 1 ZoÚ účetní jednotka o veškerých nákladech a výnosech účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí. Uplatnění této zásady vede k časovému rozlišování nákladů a výnosů v nejširším slova

smyslu (časové rozlišení nákladů, výnosů, příjmů a výdajů, rezervy). Účetním obdobím je kalendářní či hospodářský rok.

Vymezení okamžiku realizace

Vymezení okamžiku realizace je řešeno v rámci jednotlivých účetních metod ve Vyhlášce či Českých účetních standardech a jedná se o vymezení okamžiku, ve kterém je možno účtovat do výnosů, a na to navazující zápisy na vrub nákladů a na rozvahové účty. O veškerých nákladech a výnosech se účtuje bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí peněžních prostředků, tj. zejména k okamžiku splnění dodávky či poskytnutí služby. Den splnění dodávky, jak vymezuje obchodní zákoník, nemusí časově korespondovat se dnem přijetí faktury, popř. jiného dokladu. Z praktického hlediska se u valné většiny běžných účetních případů účtuje na účtech nákladů, výnosů a rozvahových účtech v den přijetí či vystavení faktury, resp. obdobného dokladu, i když v mnoha případech je vhodné a praktické účtovat ve vazbě na skutečné splnění dodávky podle smlouvy, například převzetí nákladu zboží přepravníkem (okamžik přechodu vlastnického práva podle smlouvy).

Účetnictví metodika definuje další zvláštní případy, ve kterých se příslušné transakce považují za realizované a účtují se do výsledku, např.:

- za realizované se považuje většina kurzových rozdílů zjištěných k rozvahovému dni k aktivům a závazkům vyjádřeným v cizí měně (viz § 4 odst. 12 ZoÚ) a v souladu s tím se tyto kurzové rozdíly účtují do hospodářského výsledku,
- za realizované se považují vybrané případy rozdílů vyplývajících z ocenění na reálnou hodnotu, např. rozdíl mezi pořizovací cenou a reálnou hodnotou u obchodovatelných cenných papírů k rozvahovému dni,
- do výnosů se účtuje také aktivace vlastních nákladů u zásob vytvořených vlastní činností nebo aktivace nákladů při pořízení dlouhodobého majetku vlastní činností.

Případné výjimky z tohoto pravidla musí být účetními předpisy vymezeny.

Vymezení účetní jednotky

Vymezení účetní jednotky upravuje § 1 odst. 2 ZoÚ, podle kterého se jedná o vymezení relativně uzavřeného celku, za který se vede účetnictví, sledují se aktiva a pasiva, účtuje se o předmětu účetnictví, předkládají a sestavují se účetní výkazy. Účetní jednotka je subjektem práva a z tohoto titulu nabývá práv a povinností. Je nutné odlišovat podnik v pojetí vymezeném obchodním zákoníkem jako objekt práva a účetní jednotku, které lze ukládat povinnosti.

Zákaz kompenzace (vzájemného zúčtování)

Zákaz kompenzace je vymezen v § 7 odst. 6 ZoÚ a § 58 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., podle kterých účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech, pasivech, jakož i o finančních prostředcích

státního rozpočtu a finančních prostředcích rozpočtů územních samostatných celků, nákladech a výnosech v účetních knihách odděleně a zobrazovat je v účetní závěrce samostatně, bez jejich vzájemného zúčtování. Výjimky jsou stanoveny ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Vzájemně zúčtovávat mezi účty nákladů a výnosů a mezi účty majetku a závazků v účetnictví (na účtech v účetních knihách) a kompenzovaně vykazovat položky v účetní závěrce (v rámci položek účetních výkazů) je možno pouze v případech účtování a vykazování:

- dobropisů týkajících se konkrétní nákladové, resp. výnosové položky a vztahujících se ke stejnému účetnímu období, ve kterém byl náklad nebo výnos zúčtován
- doměrků a vratek daní z příjmů, nepřímých daní a poplatků,
- odložených daňových pohledávek a závazků,
- rozdílů zjištěných při inventarizaci, které vznikly ve stejném inventarizačním období prokazatelně neúmyslnou záměnou jednotlivých druhů, u kterých je tato změna možná vzhledem k charakteru druhů zásob, např. v důsledku rozdílného typu materiálu podobného vzhledu a balení,
- rezerv,
- opravných položek k aktivům,
- komplexních nákladů příštích období.

V účetní závěrce je dovoleno při vykazování položek vzájemně kompenzovat:

- kurzové rozdíly,
- zisky a ztráty z přecenění majetku a závazků na reálnou hodnotu,
- pohledávky a závazky (s výjimkou záloh) vůči téže osobě, které mají dobu splatnosti do jednoho roku a jsou vedeny ve stejných měnách,
- vykazování vlastních dluhopisů.

Účetní zásadu zákazu vzájemného zúčtování nebo kompenzovaného vykazování položek v účetních výkazech, která, zjednodušeně vyjádřeno, zakotvuje princip odděleného účtování pohledávek, závazků, nákladů a výnosů na samostatných účtech, nikoliv jako storna nebo zápisy na opačných stranách účtů, je nutno přísně odlišit od ustanovení § 580 a § 581 občanského zákoníku o započtení vzájemných pohledávek. Při vzájemném zápočtu pohledávky a závazku dohodou nebo jednostranným zápočtem jsou pohledávky a závazky vyrovnány (zanikají) a v účetnictví se o zápočtu účtuje ve prospěch pohledávkového účtu a na vrub závazkového účtu. Účetní pravidlo o zákazu kompenzace v žádném případě neomezuje použití ustanovení § 580 a § 581 občanského zákoníku.

Stálost metod

Stálost metod upravuje § 7 odst. 4 ZoÚ, podle kterého se vyžaduje provázanost a srovnatelnost účetních informací v čase a stálost při uplatňování pravidel a postupů pro oceňování

majetku a pro předkládání účetní závěrky. Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztrát a jejich obsahové vymezení, účetní metody, zejména způsoby oceňování a účetní postupy použité v jednom účetním období nesmějí účetní jednotky změnit v následujícím účetním období. Účetní jednotky mohou uvedené uspořádání a označování a obsahové vymezení a způsoby oceňování změnit zcela nebo zčásti mezi jednotlivými účetními obdobími jen z důvodu změny v předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodů zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky, přičemž informaci o každé takové změně s jejím řádným zdůvodněním je účetní jednotka povinna uvést v příloze k účetní závěrce. Dopady případné změny metody se promítnou do hospodářského výsledku podniku popř. do vlastního kapitálu (zisky a ztráty minulých let) až v následujícím účetním období, pokud účetní předpisy výslovně nestanoví jiný postup.

Oceňování

Oceňování je vymezeno v § 24 až § 27 ZoÚ, kde se majetek oceňuje v okamžiku uskutečnění účetního případu (např. pořízení) v ocenění stanoveném v § 25 ZoÚ, tj. v zásadě pořizovacími cenami, vlastními náklady, jmenovitou hodnotou a reprodukční pořizovací cenou. Kromě způsobu ocenění historickými cenami (pořizovací cena a ocenění na úrovni vlastních nákladů) se uplatňuje ocenění vybraných složek aktiv a závazků reálnou hodnotou, popř. ekvivalenční hodnotou k rozvahovému dni. Způsob oceňování vybraných aktiv, popř. Závazků reálnou hodnotou odpovídá vývojem tendencím v účetnictví vyplývajícím zejména z příslušných ustanovení IV. Direktivy ES a z Mezinárodních účetních standardů. V případech oceňování reálnou hodnotou se zásada opatrnosti použije přiměřeně, prostřednictvím snížení reálné hodnoty aktiva. Současně může dojít i přírůstku hodnoty a ke zvýšení reálné hodnoty aktiva. O oceňování reálnou hodnotou, stejně jako při oceňování pořizovací cenou nebo vlastními náklady, a o rozdílech vzniklých mezi oceněním k datu pořízení a k rozvahovému datu účetní jednotky účtují podle účetních metod, tzn. České účetní standardy nebo prováděcí vyhláška určují, zda příslušné rozdíly z ocenění budou vypořádány výsledkově, či proti vlastnímu kapitálu. Přecenění na reálnou hodnotu může stanovit také zvláštní zákon, například zákon č. 189/2004 Sb., o kolektivním investování, ve znění pozdějších předpisů.

Zásada opatrnosti

Zásada opatrnosti upravuje § 26 ZoÚ. Opatrnost je rozumný odhad současných i budoucích jevů s přihlédnutím k rizikům a možným ztrátám a jejich vlivu na následující období. Obecně platí, že aktiva a výnosy se nesmějí nadhodnocovat, pasiva a náklady podhodnocovat. Tato zásada se realizuje především tvorbou rezerv, opravných položek a zvolenými principy oceňování.

Použití zásady opatrnosti je nezbytné v praxi koordinovat s požadavky daňových předpisů, zejména zákona o daních z příjmů. V některých případech podnik musí pečlivě vážit, zda praktický

postup v účetnictví z hlediska uplatnění zásady opatrnosti obhájí ve vztahu k řešení daňových případů při jednání s finančními úřady. Jedná se zejména o případy vyúčtování výdajů a výnosů příštích období. Zásada opatrnosti se také neuplatňuje při použití metody FIFO při oceňování zásob a cenných papírů. Taktéž použití reálných hodnot pro ocenění vybraných aktiv a závazků programově prolamuje princip opatrnosti při oceňování aktiv a vykazování výsledku hospodaření.

Zásada opatrnosti se v praxi realizuje např. prostřednictvím těchto nástrojů:

- použití historických cen,
- tvorba opravných položek k majetku,
- tvorba rezerv,
- účtování o odloženém daňovém závazku.

Bilanční kontinuita

Bilanční kontinuitu definuje § 19 odst. 4 ZoÚ a z této zásady vyplývá návaznost konečných a počátečních stavů rozvahových účtů mezi jednotlivými účetními obdobími. Tato zásada je dále zapracována v Českých účetních standardech. Bilanční kontinuita platí i pro podrozvahové účty.

2.4. Směrná účtová osnova pro podnikatele a účtový rozvrh⁴

Směrná účtová osnova pro podnikatele dle § 14 ZoÚ určuje uspořádání a označení účtových tříd a účtových skupin pro účtování o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků, vlastního kapitálu a jiných pasiv, dále o nákladech, výnosech a o výsledku hospodaření. Uspořádání účtové osnovy zajišťuje sestavení účetní závěrky, protože na náplň směrné účtové osnovy pro podnikatele navazují v převážné míře jednotlivé řádky rozvahy a výkazu zisků a ztrát. Na podkladě směrné účtové osnovy jsou účetní jednotky povinny sestavit účtový rozvrh, v němž uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetních závěrky za dané účetní období.

Základním hlediskem strukturování jednotlivých účtových skupin ve směrné účtové osnově pro podnikatele definované v prováděcí vyhlášce je požadavek sestavení účetních výkazů rozvahy a výkazu zisků a ztrát a návaznost na jednotlivé řádky těchto účetních výkazů.

Směrná účtová osnova (viz Příloha č. 1) stanovená ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb., je postavena na dvou řadách účtů, tj. na účtech rozvahových (aktivních a pasivních) a výsledkových (náklady a výnosy), a na zvláštních závěrkových účtech v účtových skupinách 70 a 71, prostřednictvím kterých se uzavírají a otevírají účetní knihy (účty). Účtová osnova je doplněna podrozvahovými účty, které se v souladu s § 13 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví považují za účetní knihu v podvojném účetnictví.

⁴ (Ryneš, 2012)

Směrná účtová osnova pro podnikatele je vnitřně členěna do 10 účtových tříd (0 až 9), které se dělí na maximálně 9 účtových skupin (x1 až x9). Účtové třídy jsou označeny jednomístným číslicovým znakem (např. třída 0 – Dlouhodobý majetek), účtová skupina dvoumístným znakem (např. 01 – Dlouhodobý nehmotný majetek). Směrná účtová osnova a její členění v prováděcí vyhlášce končí na úrovni účtových skupin a účetní jednotky jsou povinny v rámci tvorby svého účtového rozvrhu naplnit jednotlivé účtové skupiny syntetickými účty nebo zvolit ještě podrobnější členění na úroveň analytických účtů.

Členění majetku do jednotlivých účtových tříd a skupin respektuje zejména požadavek sestavení a náplně jednotlivých položek rozvahy a výkazu zisků a ztrát a dále hledisko likvidnosti majetkových složek, jejich funkci v hospodářské činnosti podniku (dlouhodobý a oběžný majetek). Pasiva se člení důsledně na vlastní a cizí zdroje. Členění závazků respektuje také hledisko krátkodobosti a dlouhodobosti. Vlastní kapitál se člení podle jednotlivých zdrojů tvorby (kapitál, kapitálové fondy, fondy tvořené ze zisku, nerozdělený zisk a hospodářský výsledek běžného účetního období).

Náklady jsou v zásadě uspořádány z hlediska druhů, i když do klasifikace nákladových syntetických účtů se promítlo také účelové hledisko, zejména s přihlédnutím k potřebě zajistit podklady pro zjištění základu daně z příjmů. Náklady a výnosy se v zásadě člení na provozní (účtové skupiny 50 až 55 a 60 až 64), finanční (účtové skupiny 56,57 a 66), mimořádné (účtové skupiny 58 a 68), zvláštní nákladovou skupinu 59 (daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů) a účtovou skupinu 69 (převodové účty).

Výsledkové účty slouží ke zjištění hospodářského výsledku podniku ve struktuře:

- Provozní hospodářský výsledek, tj. rozdíl mezi provozními výnosy a provozními náklady,
- Finanční hospodářský výsledek, tj. rozdíl mezi finančními výnosy a finančními náklady,
- Mimořádný hospodářský výsledek, tj. rozdíl mezi mimořádnými výnosy a mimořádnými náklady.

Účty účtové skupiny 59, na kterých se účtuje o daních z příjmů splatných a odložených, se přiřazují podle svého charakteru buď k nákladům běžné činnosti, nebo k nákladům mimořádné činnosti. Součet hospodářských výsledků za provozní činnost a finanční činnost tvoří hospodářský výsledek za běžnou činnost. Součet hospodářského výsledku za běžnou a mimořádnou činnost tvoří hospodářský výsledek za podnik jako celek. Tomuto členění odpovídá i organizace účtů v účtových třídách 5- Náklady a 6-Výnosy.

Účtová třída 7 obsahuje účty závěrkové (účtová skupina 70-Účty rozvázné, 71-Účty zisků a ztrát), které slouží k uzavírání a otevírání rozvahových účtů a účty podrozvahové (účtové skupiny 75 až 79). Účtové třídy 8 a 9 jsou vyhrazeny pro vnitropodnikové účetnictví.

Účtový rozvrh účetní jednotky

Případným připojením dalších číslicových znaků k dvoumístnému označení účtových skupin vzniká soustav syntetických účtů a analytických účtů, které nejsou účtovou osnovou předepsány, pouze jsou stanovena hlediska pro jejich utváření.

Na podkladě směrné účtové osnovy jsou účetní jednotky povinny sestavit účtový rozvrh, viz Příloha č. 7, v němž uvedou účty potřebné k zaúčtování všech účetních případů a k sestavení účetní závěrky za dané účetní období. Při tvorbě účtových rozvrhů pro jednotlivá účetní období budou podniky vycházet v zásadě ze směrné účtové osnovy pro podnikatele, definované v prováděcí vyhlášce, z účtového rozvrhu minulého účetního období, z požadavků na sestavení účetních výkazů, z obsahové náplně jednotlivých položek účetních výkazů, ze struktury majetku a závazků, z očekávaného vývoje a předpokládaných účetních případů. Nedá se ovšem předpokládat, že by účetní pracovník již před zahájením účetního období bez omylu odhadl všechny účetní případy, jež mu příští rok přinese. Pokud v průběhu roku nastane účetní případ, pro který podnik nezaložil účty, může je doplnit dodatečně. Nový účtový rozvrh se sestavuje pro příslušný rok pouze v případě, dochází-li k počátku účetního období ke změně oproti stavu v předchozím roce. Je však nutné prodloužit platnost účtového rozvrhu pro příslušný rok. Podnik ve svém účetním rozvrhu nemusí důsledně dodržovat číselné označení a název podle účtové osnovy pro podnikatele (používání kódových čísel a názvů). Často se tak děje z důvodů zpracování účetnictví na počítači, lepší srozumitelnost názvů účtů atd. V tomto případě musí zajistit jasný a srozumitelný převodový můstek mezi účtovým rozvrhem podniku a účtovou osnovou pro podnikatele. Syntetické a analytické účty tvoří podnik v souladu s požadavky účtové osnovy pro podnikatele, s ohledem na obsahovou náplň jednotlivých položek účetních výkazů a s ohledem na požadavky zákona o daních z příjmů, a vnitropodnikových potřeb řízení. Zásadně je nutné popsat nebo doložit převodový můstek návaznost jednotlivých analytických účtů na syntetický účet a vazbu syntetických účtů na účtové skupiny.

Při vedení účetnictví v plném rozsahu účetní jednotka stanoví v účtovém rozvrhu uspořádání a obsah syntetických účtů v rámci účtových skupin směrné účtové osnovy.

Při vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu účetní jednotka sestaví účtový rozvrh, v němž může uvést pouze účtové skupiny. V účtovém rozvrhu je účetní jednotka povinna vycházet z označení a uspořádání účtových skupin směrné účtové osnovy.

Účetní jednotka, která sestavuje výkaz zisků a ztrát v účelovém členění, není povinna dodržet členění v účtových skupinách 50 až 55 a 60 až 64. Členění účtů přizpůsobí výkazu s přihlédnutím k povinnosti uvést v příloze k účetní závěrce náklady a výnosy provozního výsledku hospodaření podle výkazu v druhovém členění.

Dalším hlediskem pro tvorbu účtového rozvrhu pro vytváření syntetických a zvláště analytických účtů jsou hlediska vazby na daně z příjmů (uznatelné a neuznatelné daňové náklady) a vazba na vnitropodnikové požadavky řízení.

3. Uplatňování daní z pohledu výrobního podniku

Daň je povinná, zákonem uložená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nenávratná, která se pravidelně opakuje.

Daň lze uložit pouze zákonem dle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Daně plynou do veřejných rozpočtů a nejsou v nich účelově vázány, tzn., že plátce daní nemůže nikdy ovlivnit, kam daně poplynou a jaké bude rozpočtové určení daní. Pokud byla daň zaplacená ve výši stanovené zákonem, je nenávratná. Za zaplacenou daň neobdrží daňový subjekt žádnou konkrétní protihodnotu, čerpá však služby poskytované státem, územním správním celkem či obcí, které však nejsou ekvivalentní částce zaplacené konkrétním subjektem. (Kolektiv autorů, 2001)

3.1. Daňová soustava ČR

Daňová soustava je souhrn všech daní, které v daném státě existují, viz Obrázek 3.1.1. Daňový systém zabezpečuje plnění jednotlivých funkcí daní, neboť každá daň v daňovém systému se – bez ohledu na to, že konečně daňové břemeno vždy nese jednotlivec (daňová incidence), občan – chová odlišně a jiným způsobem zajišťuje splnění požadavků na daňový systém kladený. (Kolektiv autorů, 2001)

Požadavky kladené na dobrý daňový systém jsou:

efektivnost zdanění – tím se rozumí co možná nejmenší náklady zdanění a minimalizace tzv. nadměrného daňového břemene. Každá daň způsobuje změny v relativních cenách, v relativních užitech a výnosech. Např. daň zatěžující mzdy zvyšuje cenu práce a snižuje čistý příjem zaměstnance, daň spotřební na kterýkoliv výrobek zvyšuje jeho cenu a snižuje čistý výnos z jeho výroby apod. Každá změna v daních má tedy vliv na chování jednotlivců. V širším pojetí pod efektivnost zdanění lze zahrnout i to, aby daňový systém nepůsobil negativně na chování jednotlivců i podniků, aby zdanění nebránilo investicím, pracovní iniciativě, rozšiřování produkce, výrobě nových, dokonalejších, ekologicky příznivějších výrobků apod. Zda zdanění dosáhne vysokých hodnot, povede to k utlumení ekonomické aktivity, k daňovým únikům popř. k přenesení bydliště či sídla do jiného státu,

daňová spravedlnost – tento pojem je velmi relativní, daňový systém může určitá skupina považovat za spravedlivý a jiná nikoliv, záleží na tom, jaký princip daňový systém preferuje - zda princip platební schopnosti nebo princip užitku. Princip platební schopnosti je založen na tom, že jednotlivci mají být uloženy daně podle toho, jaká jeho schopnost je platit. Pro naplnění tohoto principu jsou nejvhodnější důchodové daně. Podle principu užitku by měli být jedinci zdaněni podle prospěchu na veřejných výdajích, na činnosti státu, obce apod. Využití tohoto užitku brání skutečnost, že jen velmi obtížně lze konkretizovat, jaký má ten který daňový subjekt prospěch na veřejných výdajích, na činnosti veřejného sektoru,

politická průhlednost – musí být zajištěno průhledné přijímání daňových zákonů, všechny daňové předpisy musí být všem daňovým subjektům k dispozici, veřejnost musí být seznámena s tím, jak budou vybrané daně použity, tzn., musí být průhledné a veřejné sestavování veřejných rozpočtů i jejich skutečné plnění,

právní perfektnost, protože bez právní perfektnosti nemůže být daňový systém účinný, neboť dává i možnost vyhnout se daním, a tak narušovat parametry, které byly při tvorbě daňového systému nastaveny,

jednoduchost, a to jak proto, aby každý znal, a to s dostatečným časovým předstihem, své daňové povinnosti, aby daňové předpisy byly pochopitelné pro každého. Mimo to také jednoduchost daňového systému znamená i minimalizaci nákladů zdanění, a to jak na straně daňových subjektů, tak i na straně státu,

pružnost a stabilita – daňový systém by měl být pružný, reagovat na vývoj ekonomiky a hrubého domácího produktu, na druhé straně by však měl být do jisté míry stabilní, protože značná část výdajů veřejných rozpočtů je nezávislá na vývoji ekonomiky. (Kolektiv autorů, 2001)

Obr. 3.1 Daňová soustava ČR

Přímé daně	Nepřímé daně
Daně z příjmů	Daně univerzální
<div> <div>daň z příjmů fyzických osob</div> <div>daň z příjmů právnických osob</div> </div>	<div> <div>daň z přidané hodnoty</div> </div>
Daně majetkové	Daně selektivní
<div> <div>daň z nemovitosti</div> <div> <div>daň z pozemků</div> <div>daň ze staveb</div> </div> <div>daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitosti</div> <div>daň silniční</div> </div>	<div> <div>spotřební daně</div> <div> <div>daň z minerálních olejů</div> <div>daň z lihu</div> <div>daň z piva</div> <div>daň z vína a meziproductů</div> <div>daň z tabákových výrobků</div> </div> <div>energetické (ekologické) daně</div> <div> <div>ze zemního plynu a některých dalších plynů</div> <div>z pevných paliv</div> <div>z elektřiny</div> </div> </div>

Zdroj: ⁵ + vlastní úprava

Daně přímé platí poplatník na úkor svého důchodu a předpokládá se, že je nemůže přenést na jiný subjekt. Jedná se o daně z důchodů a daně majetkové. Podnik může být v postavení plátce i poplatníka zároveň.

⁵ (Kolektiv autorů, 2009)

Daně nepřímé nedopadají na jejich nositele přímo formou daní, ale nepřímo – subjekt, který daň odvádí, ji neplatí z vlastního důchodu, ale přenáší ji na jiný subjekt – na spotřebitele. Daň je přenesena prostřednictvím zvýšení ceny. Poplatník je konečný spotřebitel.

Plátce daně je ten, kdo pod vlastní majetkovou odpovědností má povinnost daň od poplatníků vybrat nebo poplatníkům srazit a odvést státu.

Poplatník daně je ten, jehož příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo zatíženy daní tj. ten, kdo v konečných důsledcích nese daňové břemeno.

3.2. Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) upravuje ZDP, Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Pokyn D-6“) a také zákon o rezervách.

DPPO je daní přímou, která s účinností od 1. 1. 1993 nahradila odvody ze zisku, důchodovou daň a zemědělskou daň. Z principu stanovení základu daně z příjmů je zřejmé, že DPPO je daní ze zisku.

DPPO snižuje čistý zisk, který by mohl být rozdělován mezi vlastníky, výjimkou je zisk vytvořený veřejnou obchodní společností nebo zisk připadající na komplementáře komanditní společnosti.

3.2.1. Zdaňovací období

Zdaňovacím obdobím je:

- kalendářní rok,
- hospodářský rok,
- období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka nebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka nebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku, nebo
- účetní období, pokud je toto účetní období delší ne nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců.

Účetním obdobím je zpravidla nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců. Účetní období se většinou shoduje s kalendářním rokem, nebo je hospodářským rokem. Hospodářským rokem je období nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců, které může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Účetní jednotky, které nejsou organizační složkou státu, účetní jednotkou vzniklou nebo zřízenou zvláštním zákonem nebo územním samosprávným celkem mohou uplatnit hospodářský rok. Hospodářský rok lze uplatnit pouze po oznámení záměru změny účetního období

místně příslušnému správci daně z příjmů nejméně tři měsíce před plánovanou změnou účetního období, jinak účetní období zůstává nezměněno. Stejným způsobem postupují účetní jednotky také při přechodu z hospodářského roku na kalendářní rok. (Pelech, 2012)

Účetní období, které bezprostředně předchází změně účetního období, může být kratší nebo delší než 12 kalendářních měsíců. ZoÚ připouští delší účetní období než 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců pouze v případě změny účetního období. Delší účetní období než 12 po sobě jdoucích měsíců může být i v případě vzniku účetní jednotky v rozmezí měsíců října až prosince či zániku účetní jednotky v období tří měsíců po skončení kalendářního nebo hospodářského roku, v těchto uvedených případech připouští ZDP zdaňovací období také delší než obecně možných 12 po sobě jdoucích měsíců.

3.2.2. Předmět daně

Předmět daně je vymezen v § 18 ZDP jako příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem i kapitálem. Vymezení daňového objektu je základem pro stanovení daňového základu, ze kterého se daň vyměřuje. Nezahrnují se do něj však příjmy získané darováním nebo zděděním věci či majetkového práva a také příjmy získané nabytím akcií podle privatizačního zákona; předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z nich plynoucí.

Předmětem daně nejsou dle § 18 odst. 2:

- příjmy získané nabytím akcií podle zvláštního zákona, zděděním nebo darováním nemovitosti nebo movité věci anebo majetkového práva s výjimkou z nich plynoucích příjmů,
- u poplatníků, kteří mají postavení oprávněné osoby na základě zvláštního zákona, příjmy získané s vydáním pohledávky, a to do výše náhrad podle zvláštních zákonů, do výše nároků na vydání základního podílu, a dále příjmy z vydání dalšího podílu v nepeněžitě formě
- příjmy z vlastní činnosti Správy uložišť radioaktivních odpadů s výjimkou příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně vybírané srážkou podle § 36 tohoto zákona,
- příjmy plynoucí z titulu spravedlivého zadostiučinění přiznaného Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou je ČR povinna uhradit, nebo z titulu smírného urovnání záležitosti před Evropským soudem pro lidská práva ve výši, kterou se ČR zavázala uhradit.

3.3. Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) upravuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon vychází z předpisů Evropských společenství.

Jedná se o Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o DPH“) včetně jejich pozdějších novelizací.

DPH považujeme za nepřímou daň a řadí se mezi daně ad valorem („Ad valorem“ latinsky znamená „k hodnotě“), která od 1. 1. 1993 nahradila daň z obrátu. DPH zatěžuje především konečného spotřebitele, tj. jak osobní spotřebu občanů, tak i spotřebu státu a jím zřízených organizací a dalších subjektů, které neprovádějí podnikatelskou činnost.

DPH odvádějí daňové subjekty, které jsou registrovány jako plátcí DPH. Tato daň se vybírá po částech v jednotlivých fázích výroby a odbytu zboží a při převodu nemovitostí a při poskytování služeb v tuzemsku. Plátce DPH má povinnost uplatňovat daň na výstupu za jím uskutečněná zdanitelná plnění a má nárok na odpočet daně na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, z toho tedy vyplývá, že tím zdaňuje pouze svou přidanou hodnotu, viz Obrázek 3.3.1.

Obr. 3.2 Účtování DPH

343- Daň z přidané	
DPH na vstupu	DPH na výstupu
Nadměrný odpočet	Vlastní daňová povinnost

Zdroj: vlastní úprava

Účtování na účtu 343 musí být uspořádáno tak, aby účetní jednotka na jeho podkladě prokázala finančnímu orgánu v návaznosti na daňové přiznání:

- daňový závazek za zdaňovací období,
- odpočet daně v členění nároku na nadměrný odpočet podle zdaňovacích období,
- zúčtování DPH, kterým se vyjádří celkový výsledný vztah k finančnímu orgánu za zdaňovací období, se zřetelem k postupu při nadměrném odpočtu, jakož i k postupu při uplatnění nároku na vrácení daně.

3.3.1. Změny DPH od 1. 1. 2013

Novela ZDPH č. 502/2012 Sb.⁶

Tzv. technická novela ZDPH byla vyhlášena ve Sbírce zákonů dne 31. 12. 2012 pod číslem 502/2012 Sb. s tím, že původní vládní návrh byl pouze doplněn.

Plátcí daně musí řešit otázku zveřejňování účtů dle § 96 ZDPH a je povinný oznámit správci daně čísla všech svých bankovních účtů používaných v rámci své ekonomické činnosti. Zda plátce

⁶ (Běhounek, 2013)

neumožní zveřejnění účtu používaného ke své ekonomické činnosti, pravděpodobně to zkomplikuje jeho obchodněprávní vztahy. Buď si bude muset nechat platit za svá poskytovaná zdanitelná plnění v hotovosti, nebo bude vystavovat své odběratele nebezpečí ručení dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH, anebo si nechá platit DPH na svůj depozitní účet dle § 109a ZDPH (zvláštní způsob zajištění daně).

Podle bodu 9 čl. II zákona č. 502/2012 Sb. je do 1. 3. 2013 plátce povinen oznámit finančnímu úřadu čísla všech bankovních účtů používaných pro svoji ekonomickou činnost a sdělit, zda mají či nemají být tato čísla zveřejněna na internetu. V případě, že plátce tuto povinnost nesplní, bude se mít za to, že určil ke zveřejnění všechny účty, které správce daně vede na základě jeho registrační povinnosti. Účty určené ke zveřejnění měly být zveřejněny v registru plátců ke dni 1. 4. 2013, avšak dle informace Generálního finančního ředitelství se odkládá termín zveřejnění k datu 30. 9. 2013.

K 1. 1. 2013 byl novelizován zákonem č. 458/2011 Sb., ve znění zákona č. 399/2012 Sb., také zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“); podle novelizovaných pravidel o registraci dle § 72 odst. 1 DŘ je třeba registrační údaje i údaje o změně údajů v registraci oznamovat prostřednictvím oficiálních tiskopisů. Od 1. 1. 2013 hlavní změnou formulářů univerzálních přihlášek k registraci je to, že tyto formuláře slouží pouze k první registraci k příslušné dani a změna registračních údajů se již oznamuje prostřednictvím nového samostatného formuláře 25 5111 – Oznámení o změně registračních údajů (viz Příloha č. 2). Tento formulář také slouží k oznámení změny bankovních účtů dle § 96 ZDPH (na řádku 12 pod písmenem b)), a to jak vlastní číslo účtu používaného k ekonomické činnosti ve smyslu ZDPH, tak také údaj o tom, zda má či nemá být zveřejněn na internetu (v registru plátců).

V § 106a ZDPH je vymezen nespolehlivý plátce. Plátce daně se stane nespolehlivým plátcem, poruší-li závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně. Tento institut nespolehlivého plátce, zejména v kombinaci s § 109 odst. 3 ZDPH, by měl primárně sloužit jako efektivní nástroj v boji proti únikům v oblasti DPH. Tuto obecnou formulaci upřesnil Sladkovský v Informaci Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 106a ZDPH (nespolehlivý plátce) a souvisejících ustanovení, č.j.: 101/13-121002-506729 ze dne 4. 1. 2013 tak, že se jedná o tyto případy:

- a) „Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za důsledek vyměření daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. K ohrožení veřejného zájmu dochází, pokud bude ve výše uvedených případech platebním výměrem vyměřena nebo doměřena daň z přidané hodnoty v minimální výši 500 tisíc Kč. Do výše minimální částky se nezahrnuje případné příslušenství daně.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce lze přihlížet výhradně k porušením plnění povinností nastalým v řízeních nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 1. 1. 2013.

- b) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť plátce se zapojil do obchodů, u kterých existuje odůvodněná obava, že z nich nebude uhrazena DPH, a proto správce daně po 1. 1. 2013 vydal u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen.
- c) Dochází k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně z přidané hodnoty, neboť u plátce je po dobu nejméně tří kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 10 mil. Kč bez příslušenství daně, a to z daňových povinností vyměřených, případně doměřených po 1. 1. 2013, a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trvá.

Při rozhodování o nespolehlivosti plátce se v tomto případě za nedoplatek považuje neuhrazená částka daně ode dne uplynutí lhůty splatnosti, resp. náhradní lhůty splatnosti uvedené v platebním výměru.

Jednotlivá porušení plnění daňových povinností ve smyslu písmen a) až c) tohoto bodu posoudí správce daně vždy s ohledem na osobu plátce a jeho dosavadní zkušenosti s tímto plátcem. Správce daně při posuzování porušení plnění zákonných povinností vždy zohlední také objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k nesplnění zákonných povinností plátce. Může se jednat například o živelné pohromy, závažné zdravotní důvody, důvody vzniku platební neschopnosti či jiné objektivní překážky, které plátcí bránily v řádném plnění daňových povinností.“

Daňový protischodkový balíček č. 500/2012 Sb. – sazby DPH

Tzv. daňový protischodkový balíček č. 500/2012 Sb. přinesl změny týkající se sazeb DPH:

- odsunutí jednotné sazby DPH na úroveň 17,5 %, obsažené v zákoně č. 370/2011 Sb., na 1. 1. 2016 – původní záměr byl zavedení jednotné sazby daně již od 1. 1. 2013,
- zvýšení základní (z 20 % na 21 %) i snížené (z 14 % na 15 %) sazby daně o jeden procentní bod,
- legislativně technické změny umožňující do budoucna snazší změnu sazeb DPH – nově se daň vypočte jako součin základu daně a sazby daně (§ 37 odst. 1, § 38 odst. 4 ZDPH),
- podrobnější úprava výpočtu daně pro případy, kdy vznikla povinnost přiznat daň z úplaty přijaté před uskutečněním zdanitelného plnění a v mezidobí dojde ke změnám v sazbách daně (§37a ZDPH, který se obdobně použije i pro opravy odpočtu daně podle § 74 ZDPH),

- změna okruhu zboží, jehož dodání podléhá snížené sazbě daně (změny přílohy č. 3 původně označené jako příloha č. 1) – změny u zdravotnického zboží a vypuštění dětských plen (týká se i textilních).

Poměrně častým případem v praxi je situace, kdy byla v roce 2012 přiznána daň z přijaté úplaty a v roce 2013 dochází k poskytnutí zdanitelného plnění a ke konečnému vyúčtování. Pravidla pro stanovení daně, předchází-li úplata datum uskutečnění zdanitelného plnění, byla řešena v § 37 odst. 3 ZDPH do 31. 12. 2012, avšak od 1. 1. 2013 byla tato pravidla přesunuta do samostatného § 37a ZDPH.

Základem daně je rozdíl mezi úplatou, kterou plátce má obdržet celkem za uskutečněné plnění, bez daně za toto plnění a součtem obdržených záloh, snížených o daň z těchto záloh. Na rozdíl od úpravy roku 2012 (§ 37 odst. 3) není obecně možné použít rozdíl celkových úplat (včetně DPH), protože v případě změny sazby daně dochází k odlišným výsledkům podle použité varianty výpočtu základu daně.

Př. Konečná cena bez daně 300.000 Kč. Úplata v základní sazbě daně přijatá v roce 2012 v částce 120 000 Kč (100 000 + 20 000), uskutečněno v roce 2013.

$$\text{ZD} \quad 200\,000 = (300\,000 - 100\,000)$$

$$\text{Daň } 21\% \quad 42\,000 \text{ Kč} = \left(20\,000 \cdot \frac{21}{100}\right)$$

Doplatek tedy činil 242.000 Kč.

Pokud se plnění uskutečnilo v roce 2012 a doplatek činil 240.000 Kč, bylo by možné daň počítat shora z rozdílu mezi celkovou úplatou včetně daně (360.000 Kč) a přijatou úplatou před uskutečněním zdanitelného plnění (120.000), tj. z částky 240.000 Kč).

§ 37 odst. 2 ZDPH:

„Je-li základ daně vypočtený podle odstavce 1

- kladný, uplatní se při uskutečnění zdanitelného plnění sazba daně platná ke dni uskutečnění zdanitelného plnění,
- záporný, uplatní se při uskutečnění zdanitelného plnění sazba daně, která byla uplatněna při přiznání daně z úplaty přijaté přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění.“

V případě kladného základu daně (doplatku) se uplatní sazba daně platná ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, avšak v případě záporného základu daně (přeplatku) se uplatní sazba daně platná ke dni přijetí úplaty, pokud byly všechny úplaty přijaty za účinnosti jediné sazby daně (jinak je třeba postupovat podle § 37a odst. 3 ZDPH), resp. byla předem přijata jediná úplata.

Př. Konečná cena bez daně činí 300.000 Kč. Úplata v základní sazbě daně přijatá v roce 2012 v částce 372.000 Kč (310 000 + 62 000), uskutečněno v roce 2013.

$$\text{ZD} \quad -10\,000 \text{ Kč} = (300\,000 - 310\,000)$$

$$\text{Daň } 20 \% \quad -2\,000 \text{ Kč} = \left(-10\,000 \cdot \frac{20}{100}\right)$$

Přeplatek tedy činí 12.000 Kč.

§ 37 odst. 3 ZDPH:

„V případě, že základ daně podle odstavce 1 je záporný a pro výpočet daně při přijetí úplat přede dnem uskutečnění zdanitelného plnění byly uplatněny různé sazby daně, uplatní se při uskutečnění zdanitelného plnění též sazby daně, a to proto tu část z přijaté úplaty, kterou vznikl nebo byl navýšen kladný rozdíl mezi souhrnem základů daně podle § 36 odst. 2 a základem daně podle § 36 odst. 1.“

Př. Končená cena bez daně 300.000 Kč, uskutečněno v roce 2013. První úplata v základní sazbě daně přijatá v roce 2012 v částce 252.000 Kč (210 000 + 42 000), druhá úplata v roce 2012 v částce 120.000 Kč (100 000 + 20 000), třetí úplata v roce 2013 v částce 121.000 (100 000 + 21 000).

Úplaty 2012:

$$\text{ZD} \quad 310\,000 = (210\,000 + 100\,000)$$

$$\text{Daň } 20 \% \quad 62\,000 = (42\,000 + 20\,000)$$

Základ daně při zúčtování úplat přijatých v roce 2012 činí -10.000 Kč (300 000 – 310 000) s odpovídající daní – 2.000 Kč.

Třetí úplata přijatá v roce 2013 je celá přeplatkem a na zúčtování záloh se podílí:

$$\text{ZD} \quad -100.000 \text{ Kč}$$

$$\text{Daň } 21 \% \quad -21.000 \text{ Kč}$$

Celkový přeplatek tedy činí 133 000 = (12 000 + 121 000), kde ZD je

$$-110\,000 = \left(-10\,000 + (-100\,000)\right) \text{ a daň } -23\,000 = \left(-2\,000 + (-21\,000)\right).$$

§ 37 odst. 3 ZDPH je v důvodové zprávě komentován takto:

„Odstavec 3 upravuje situace, kdy bylo před uskutečněním plnění přijato více záloh, přičemž souhrn záloh je vyšší než hodnota plnění, a zároveň byly u těchto záloh uplatněny různé sazby daně. V těchto případech se při uskutečnění zdanitelného plnění uplatní sazby daně, které byly uplatněny při přijetí úplat, a to pro tu část z každé přijaté úplaty, o kterou byl danou úplatou navýšen kladný rozdíl mezi souhrnem základů daně podle § 36 odst. 2 a základem daně podle § 36

odst. 1. na konci tohoto odstavce byl úmyslně použit opačný rozdíl než ten, který je využit pro zjištění základu daně, neboť použití stejného znění jako v odstavci 1 by mohlo vést k interpretačním nejasnostem výkladu zvýšení/snížení záporného základu daně.

Navýšení kladného rozdílu v podstatě znamená, že by plátce měl u každé ze záloh postupně (od první zálohy chronologicky) zjišťovat, jaký je kumulativní součet všech záloh. U zálohy, u které tento kumulativní součet převyší hodnotu plnění podle § 36 odst. 1, bude při výpočtu daně z celkového přeplatku zohledněna částka odpovídající rozdílu mezi kumulativním součtem záloh a hodnotou plnění, a u všech následujících záloh bude zohledněna celá hodnota zálohy. Pro každou takto určenou část základu daně se uplatní sazby daně, které byly uplatněny při přijetí příslušných záloh.

V praxi lze tedy říct, že se základ daně rozdíl na části připadající na částky, o které jedna nebo případně více posledních jednotlivých úplat „přeplatila“ hodnotu plnění, (jakou částí se každá záloha podílí na vytvořeném přeplatku) a u těchto jednotlivých částek se použije vždy sazba daně, která byla uplatněna u příslušné zálohy.“

Předpokládaný hospodářský a finanční dosah u zvýšení sazeb DPH o 1 procentní bod

„Vzhledem k tomu, že bude rovněž změněno rozpočtové určení daní, bude rozdělení dopadů na příjmy veřejných rozpočtů v letech 2013 až 2015, viz Tabulka č. 3.1.

Tab. 3.1 Předpokládaný příjem veřejných rozpočtů v mld. Kč

DPH		
Příjmy veřejných rozpočtů v mld. Kč		
Rok	Státní rozpočet	Místní rozpočty (obce a kraje)
2013	16,3	0,0
2014	18,0	0,3
2015	19,9	0,3

Zdroj: vlastní úprava

Je zřejmé, že změna ve výši sazeb daně z přidané hodnoty bude mít dopad nejen na jednotlivce, ale také na jednotlivé články soustavy veřejných rozpočtů, kterými jsou jednotlivá ministerstva, kraje, obce, ale také další kapitoly státního rozpočtu, které vystupují v roli konečných spotřebitelů.

Negativní dopady na podnikatelské prostředí lze identifikovat u těch podnikatelů, kteří dodávají zboží a služby zatížené daní z přidané hodnoty neplátcům daně z přidané hodnoty (tedy zejména domácnostem). Vzhledem ke zvýšení obou sazeb daně z přidané hodnoty dojde buď ke snížení marží podnikatelů, nebo k plnému promítnutí do koncových cen, což může způsobit pokles poptávky. Tento případný pokles poptávky bude mít na podnikající subjekty, které jsou zároveň neplátcí daně z přidané hodnoty, taktéž negativní dopad a promítne se nejspíše snížením jejich marží.

Další dopad bude zaznamenán u subjektů, které provozují činnosti osvobozené od daně z přidané hodnoty bez nároku na odpočet (např. finanční služby, poštovní služby, poskytování zdravotní péče). Lze očekávat, že u všech vstupů, u nichž dojde ke zvýšení sazby daně z přidané hodnoty, dojde ke zvýšení ceny a tím ke zvýšení nákladů uvedených subjektů.“ jak uvádí Sněmovní tisk (2012, s. 39)

3.3.2. Daňové subjekty⁷

Daňovými subjekty dle ZDPH je:

- plátce daně (§ 6 až § 6f),
- identifikovaná osoba (§ 6g až § 6i),
- osoba neusazená v tuzemsku (§ 4 odst. 1 písm. n)),
- osvobozená osoba (§ 4 odst. 1 písm. o)).

Plátce daně

Plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, zda její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1.000.000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Osoba povinná k dani se stává plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat, nestane-li se plátcem dříve.

Osoba povinná k dani se také stává plátcem, uskutečňuje-li plnění s nárokem na odpočet daně společně s jinými osobami povinnými k dani na základě smlouvy o sdružení nebo jiné obdobné smlouvy ode dne, kdy se stal plátcem kterýkoli z ostatních účastníků sdružení, nestane-li se plátcem dříve. Nebo uzavře smlouvu o sdružení nebo jinou obdobnou smlouvu s plátcem ke společnému uskutečňování plnění s nárokem na odpočet daně, stává se plátcem ode dne uzavření této smlouvy.

Osoba povinná k dani je plátcem ode dne nabytí majetku, pokud nabývá tento majetek pro účely uskutečňování ekonomických činností na základě rozhodnutí o privatizaci podle zákona upravujícího podmínky převodu majetku státu na jiné osoby, nebo od plátce na základě smlouvy o prodeji podniku nebo vkladem podniku.

Osoba povinná k dani je plátcem ode dne zápisu přeměny obchodní společnosti nebo družstva do obchodního rejstříku, pokud na ni při této přeměně přechází nebo je převáděno jmění zanikající nebo rozdělované společnosti nebo družstva, které byly plátcem a také právnická osoba, která při změně právní formy na jinou formu nezaniká ani nepřechází její jmění na právního

⁷ (Fitříková, 2013)

nástupce, pouze se mění její vnitřní právní poměry a právní postavení jejich společníků, nepřestává být plátcem.

Osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která poskytuje služby s místem plnění v tuzemsku (mimo služby osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně), nebo která uskutečňuje zasilání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku, a to prostřednictvím své provozovny umístěné mimo tuzemsko, je plátcem ode dne poskytnutí těchto služeb nebo dodání tohoto zboží.

Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku, s výjimkou plnění, u kterých je povinná přiznat daň osoba, které jsou tato plnění poskytována, je plátcem ode dne uskutečnění tohoto zdanitelného plnění.

Osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, není osvobozenou osobou a uskuteční dodání zboží do jiného členského státu, které je odesláno nebo přepraveno z tuzemska touto osobou, pořizovatelem nebo zmocněnou třetí osobou, a to osobě, pro kterou je pořízení zboží v jiném členském státě předmětem daně, je plátcem ode dne dodání tohoto zboží.

Osoba povinná k dani, která je členem skupiny a která uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku svou částí umístěnou mimo tuzemsko stává se plátcem ode dne uskutečnění tohoto plnění.

Osoba povinná k dani, která jako oprávněná osoba pokračuje v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcovi se stává plátcem ode dne následujícího po dni úmrtí plátce. Při ukončení dědického řízení je dědic, kterému je majetek vydán a který pokračuje v uskutečňování ekonomických činností po zemřelém plátcovi, plátcem ode dne následujícího po dni vydání majetku.

Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem od dne následujícího po dni oznámení rozhodnutí, kterým je tato osoba registrována.

Identifikované osoby

Osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani jsou identifikovanými osobami, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně, kromě zboží pořízeného prostřední osobou v rámci zjednodušeného postupu při dodání zboží na území Evropského společenství formou třístranného obchodu, ode dne prvního pořízení tohoto zboží.

Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, je identifikovanou osobou ode dne přijetí zdanitelného plnění s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku, pokud se jedná o:

- poskytnutí služby
- dodání zboží s instalací nebo montáží, nebo
- dodání zboží soustavami nebo sítěmi.

Osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem, je identifikovanou osobou ode dne poskytnutí služby s místem plnění v jiném členském státě podle § 9 odst. 1, s výjimkou poskytnutí služby, které je v jiném členském státě osvobozeno od daně.

Osoba neusazená v tuzemsku

Za osobu neusazenou v tuzemsku se považuje osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a tato osoba nemá v tuzemsku provozovnu nebo v tuzemsku má provozovnu, ale ta se tohoto plnění neúčastní.

Osvobozená osoba

Osvobozenou osobou se pro účely DPH rozumí osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v jiném členském státě, která je v tomto členském státě osobou s obdobným postavením jako v tuzemsku osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem.

Obrat

Obratem se pro účely tohoto zákona rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, kterými jsou dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za:

- zdanitelné plnění,
- plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo
- plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně podle § 54 až § 56 ZDPH, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně.

Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku, a také se nezahrnují úplaty za uskutečněná plnění s místem plnění mimo tuzemsko.

Rozhodujícím kritériem pro zahrnutí do obratu se stává uskutečňování ekonomické činnosti a nikoliv způsob, jakým o uvedené transakci osoba povinná k dani účtuje nebo ji eviduje v daňové evidenci.

Do obratu se nezapočítává skutečně obdržená úplata, ale úplata, která náleží za uskutečněná plnění, to znamená, že rozhodující je den uskutečnění zdanitelného plnění (nebo plnění osvobozeného s nárokem na odpočet a uvedených výjimek osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně podle § 54 až § 56 ZDPH).

3.3.3. Předmět daně § 2 ZDPH

1. Plnění: místo plnění mimo tuzemsko (DAP ř. 21, ř. 26)		
2. Předmět daně: místo plnění podle § 2 v tuzemsku		
3. Zdanitelná plnění	4. Osvobozená plnění	
- dodání zboží (§ 13) - poskytnutí služeb (§14) - dodání nemovitosti (§ 13) (DAP ř. 1 až ř. 13)	S nárokem na odpočet (§ 63) (DAP ř. 20, 22, 26)	Bez nároku na odpočet (§ 51) (DAP ř. 50)

Zdroj:⁸ + vlastní úprava

Předmět daně je vymezen v § 2 ZDPH a jedná se o:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti v dražbě,
- poskytnutí služby,
- pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie,
- dovoz zboží.

Podmínky, které musí tato plnění splňovat, aby byla předmětem daně, jsou, že tato plnění uskutečňuje osoba povinná k dani (s výjimkou dovozu zboží), další podmínkou je, že se musí uskutečnit v tuzemsku (včetně dovozu zboží), tedy s místem plnění v tuzemsku, musí se uskutečnit za úplaty, přičemž úplatou se rozumí částka v penězích nebo platebních prostředcích nahrazujících peníze (např. šeky apod.) a popřípadě i hodnoty nepeněžního plnění (úplata ve formě zboží nebo služeb, popř. nemovitostí) a poslední podmínkou je, aby byla poskytována osobou povinnou k dani v rámci ekonomické činnosti.

Plnění jsou uskutečněná:

- za úplatu,
- osobou povinnou k dani,
- v rámci uskutečňování ekonomické činnosti,
- s místem plnění v tuzemsku.

Pro stanovení, zda je plnění předmětem daně, je určení místa plnění. V případě, že je místo plnění pro účely tohoto zákona mimo tuzemsko, není takové plnění předmětem (české) daně. Místo plnění je definováno v ustanovení § 7 až § 12 ZDPH.

⁸ (Ledvinková, 2009)

Je nutno zdůraznit, že plnění, která předmětem daně nejsou, se buď do daňového přiznání neuvádí vůbec (např. vyúčtování způsobené škody, přijetí vratné kauce), nebo se uvádí do ř. 21 nebo ř. 26 daňového přiznání, pokud se jedná o poskytnutí služeb.

Rozdíl je mezi plněním, které má místo plnění mimo tuzemsko, a proto není předmětem daně oproti osvobozeným plněním, která sice předmětem daně jsou, ale ZDPH je ve speciálních ustanoveních osvobozuje. Zákon může osvobodit pouze ta plnění, která jsou předmětem daně.

Pojem „ekonomická činnost“ má zcela objektivní charakter a každá činnost musí být posuzována jako taková bez ohledu na její účel či výsledky. Ekonomická činnost může sestávat z několika postupných transakcí, jako přípravné úkony k určitým aktivitám, pořízení majetku, které jsou součástí těchto transakcí. I tyto úkony musí být posuzovány jako ekonomická činnost. Proto není možné, aby správce daně neuznal nárok na odpočet daně plátce v těchto přípravných fázích, viz Judikát ESD C-268/83 – Rompelman, nebo jej po něm požadoval zpětně, pokud záměr podnikatel z objektivních důvodů nevyjde – Judikát C-110/93 INZO). V tomto kontextu musí správce daně brát zřetel na deklarovaný úmysl provozovat ekonomickou činnost, ale jen pokud nepůjde o případ zneužití práva.

Předmětem daně jsou pouze zdanitelná plnění uskutečněná za úplatu. ZDPH však některá bezúplatná plnění právní fikcí považuje také za plnění za úplatu, takovým plněním se rozumí například trvalé poskytnutí obchodního majetku plátcem pro osobní spotřebu jeho nebo jeho zaměstnanců (§ 13 odst. 4 a odst. 5), případně dočasné využití obchodního majetku pro osobní spotřebu plátce nebo poskytnutí služby plátcem bez úplaty pro osobní spotřebu plátce nebo jeho zaměstnancům nebo pro jiné účely než související s uskutečňováním jeho ekonomických činností (§ 14 odst. 3), pokud byl u přijatých plnění uplatněn nárok na odpočet.

4. Řešení vybraných účetních a daňových specifik ve vybraném podniku

V diplomové práci jsou řešeny problémy skutečného podniku, který však z důvodu zachování obchodního tajemství nechtěl zveřejnit své identifikační údaje. Podnik byl založen v roce 2001, jehož právní forma je společnost s ručením omezeným, majitel podniku však v oboru lisování plastů pracuje již od roku 1974. Podnik se zabývá především lisováním plastů a výrobou forem, kde výroba forem začala být pro podnik hlavním předmětem podnikání teprve v roce 2011, kde bylo založeno nové středisko nástrojárna a postavena nová výrobní hala. Hlavní výrobní program je lisování plastů pro bílou techniku a automobilový průmysl. Podnik dodává své výrobky v rámci celé Evropské unie a také do USA.

4.1. Manažerské automobily

Následující kapitola se věnuje problematice manažerských automobilů, které jsou obchodním majetkem podniku. Obchodní majetek definuje § 6 ObchZ jako souhrn majetkových hodnot (věcí, pohledávek a jiných práv a penězi ocenitelných hodnot), které patří podnikateli a jsou určeny k jeho podnikání. Z hlediska obchodního majetku právnické osoby jde zjednodušeně řečeno o vše, co tato právnická osoba vlastní, tedy vše o čem účtuje ve svém účetnictví. Obchodní majetek je také vymezen v § 4 odst. 2 písm. c) ZDPH, a to jako souhrn majetkových hodnot, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani z uskutečňování ekonomických činností.

Z hlediska ZoÚ můžeme zařadit vozidla do kategorie dlouhodobého hmotného majetku tj. samostatné movité věci s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Zde si každá účetní jednotka může stanovit hranici, od které bude řadit majetek, který má dobu použitelnosti delší než jeden rok do kategorie dlouhodobý hmotný majetek a bude o něm účtovat v účtové skupině 02-Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný. Zde je nutno respektovat zejména princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. § 26 ZDP stanovuje, že za hmotný majetek se považují samostatné movité věci, případně soubory movitých věcí se samostatným technickoekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40.000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok. ZDPH vymezuje v § 4 odst. 2 písm. d) dlouhodobý majetek jako obchodní majetek, který je hmotným majetkem podle zákona upravujícího daně z příjmů.

4.2. Pořizovací cena

Pořizovací cena je v praxi nejběžnější způsob ocenění dlouhodobého hmotného majetku, pro účely ZDP je pak toto ocenění vstupní cenou pro odpisování hmotného majetku. Dle § 25 ZoÚ jde o cenu, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související. V praxi činí

především potíže problematika nákladů souvisejících s pořízením vozidla. V souvislosti s pořízením automobilu tak jde o kupní cenu vozidla zvýšenou o náklady související s pořízením vozidla, a to do doby jeho uvedení do užívání. Mezi tyto náklady se řadí dle § 47 odst. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů především náklady na dopravu, clo, poplatky související s uvedením automobilu do užívání, částky za zprostředkování koupě vozidla. Součástí pořizovací ceny však nejsou dle § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů výdaje na údržbu, opravy, náhradní díly, úroky z půjčky nebo úvěru na pořízení vozidla, smluvní pokuty a úroky z prodlení apod. uhrazené po uvedení vozidla do užívání. U plátců daně není součástí pořizovací ceny oprávněně uplatněný odpočet DPH. U neplátců je DPH na vstupu uvedená dodavatelem na daňovém dokladu za pořízení vozidla vždy součástí pořizovací ceny.

V případě, kdy plátcé DPH s ohledem na účel použití vozidla nemá nárok na odpočet DPH nebo má nárok na odpočet DPH, ale pouze v částečné výši, je toto neuplatněné DPH součástí pořizovací ceny vozidla. Tato situace nastává v případech, kdy používá vozidlo pro ekonomickou⁹ a neekonomickou činnost, případně v souvislosti s osvobozenými plněními bez nároku na odpočet DPH viz § 61 ZDPH.

Př. Společnost, plátcé DPH, pořídila v srpnu 2012 osobní automobil. Dodavatelská faktura ve výši 600.000 Kč (z toho je základ daně 500.000 Kč a DPH ve výši 20 % činí 100.000 Kč). Byla přijata faktura na 12.000 Kč (z toho je základ daně 10.000 Kč a DPH ve výši 20 % činí 2.000 Kč) za montáž přídatného zařízení pro handsfree. Poplatky spojené s registrací vozidla a přidělením SPZ činí částku 1.000 Kč. Faktury byly uhrazeny z běžného účtu, poplatky v hotovosti. Auto bylo zařazeno do užívání dne 20. 8. 2012. Tento příklad bude předpokládat, že automobil v době jeho koupě, je uvažováno o využití zcela pro ekonomickou činnost a druhá část bude předpokládat jen částečně využití pro ekonomickou činnost.

Dle § 75 odst. 1 vyplývá základní pravidlo, podle kterého použije-li plátcé přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti. Podle odstavce 2 tohoto paragrafu si plátcé prakticky může zvolit, že uplatní nárok na odpočet daně v plné výši a bude dodávat využití zdanitelného plnění pro účely nesouvisející s ekonomickou činností podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo podle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH. Tento postup však není možný od 1. 4. 2011 využít u dlouhodobého majetku. Podle § 75 odst. 3 se příslušná výše odpočtu

⁹ Ekonomická činnost dle § 5 ZDPH se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytující služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně.

daně v poměrné výši vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši, a podílu použití tohoto plnění pro ekonomickou činnost plátce. Stanoví se tzv. „poměrný koeficient“, který se vypočte jako procentní podíl, který zaokrouhlíme na celé procento nahoru. Zákon přímo nestanovuje, jakým způsobem tento poměrný koeficient máme stanovit, plátce si však sám zvolí jakoukoliv objektivní metodu pro stanovení procentního podílu použití přijatého zdanitelného plnění pro ekonomickou činnost, přičemž je možné vycházet např. z evidence jízd, časového rozsahu použití stroje, z podílu podlahových ploch, z poměru příjmů nebo výnos apod. Zde však nastává problém v roce pořízení daného majetku u automobilu, protože jasné nevíme, v jakém poměru bude tento automobil využíván k soukromým účelům, a proto musíme stanovit dle § 75 odst. 4 ZDPH podle skutečného podílu použití, stanoví ji plátce kvalifikovaným odhadem. A následně po skončení kalendářního roku, ve kterém byl po uskutečnění zdanitelného plnění plátce oprávněn uplatnit nárok na odpočet a tento nárok uplatnil, plátce stanoví poměrný koeficient podle skutečného rozsahu skutečného použití majetku dle knihy jízd. Bude-li se takto stanovený poměrný koeficient lišit od poměrného koeficientu stanoveného odhadem o více než 10 procentních bodů, výše uplatněného odpočtu daně se opraví. Pokud však tento rozdíl povede ke snížení daňové povinnosti (bude-li tato částka záporná) je plátce povinen tuto úpravu provést avšak zda povede tato úprava ke snížení daňové povinnosti (bude-li tato částka kladná) má možnost tuto úpravu provést. Tuto úpravu provede plátce za poslední zdaňovací období kalendářního roku, ve kterém po uskutečnění zdanitelného plnění je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně, jehož se oprava týká.

a) Využití pro ekonomickou činnost – 100 %

Tab. 4.1 Pořízení osobního automobilu výhradně pro ekonomickou činnost

Doklad	Popis	Částky	Účtování	Daňové přiznání k DPH
FP	osobní automobil	500.000 Kč	042 / 321	ř. 40 (ZD)
	nárok na odpočet daně	100.000 Kč	343 / 321	ř. 40 (v plné výši)
VPD	poplatek za registraci vozidla	1.000 Kč	042 / 211	-
FP	handsfree pro os. automobil	10.000 Kč	042 / 321	ř. 40 (ZD)
	nárok na odpočet daně	2.000 Kč	343 / 321	ř. 40 (v plné výši)
Zařazovací protokol	zařazení do užívání v pořizovací ceně	511.000 Kč	022 / 042	-

Zdroj: vlastní úprava

b) Využití pro ekonomickou činnost – 75 %

Tab. 4.2 Pořízení osobního automobilu využívaného pro ekonomickou činnost i pro soukromé účely – kvalifikovaný odhad při pořízení majetku 75 %

Doklad	Popis	Částky	Účtování	Daňové přiznání k DPH
FP	osobní automobil	375 000 Kč	042 / 321	ř. 40 (ZD)
		125 000 Kč	042 / 321	-
	nárok na odpočet daně v poměrné výši 75 % ($100\,000 \cdot 75\% \div 100$)	75 000 Kč	343 / 321	ř. 40 (v plné výši)
	zbylá část DPH 25 %	25 000 Kč	042 / 321	-
VPD	poplatek za registraci vozidla	1 000 Kč	042 / 211	-
FP	handsfree pro os. auto	7 500 Kč	042 / 321	ř. 40 (ZD)
		2 500 Kč	042 / 321	-
	nárok na odpočet daně v poměrné výši 75 % ($2\,000 \cdot 75\% \div 100$)	1 500 Kč	343 / 321	ř. 40 (v plné výši)
	zbylá část DPH 25 %	500 Kč	042 / 321	-
Zařazovací protokol	zařazení do užívání v pořizovací ceně	536 500 Kč	022 / 042	-

Zdroj: vlastní úprava

- c) Podle knihy jízd k 31. 12. 2012 skutečný rozsah využití pro ekonomickou činnost jen 60 % a následující rok vykazoval skutečný rozsah využití pro ekonomickou činnost 92 % dle § 78 ZDPH.

Tab. 4.3 Změna využívání automobilu pro ekonomickou činnost k 31. 12. 2012 a 31. 12. 2013

Doklad	Popis	Částky	Účtování	Daňové přiznání k DPH
Interní doklad 31.12.2012	oprava odpočtu (§ 75 odst. 4 ZDPH) $100\,000 (60\% - 75\%)$	15 000 Kč	548 / 343	ř. 45 (-15.000 Kč)
Interní doklad 31.12.2013	oprava odpočtu (§78a ZDPH) $\frac{100\,000 \cdot (92\% - 60\%)}{5}$	6 400 Kč	343 / 648	ř. 45 (+6 400 Kč)

Zdroj: vlastní úprava

Náklad účtovaný na účtu 548 a výnos na účet 648 se považují v souvislosti se změnou využívání automobilu za daňově účinný náklad a daňově účinný výnos. (Ledvinková, 2012)

V situaci, kdy zaměstnanec potřebuje pro výkon své práce automobil má většinou možnost vozidlo využívat i pro své soukromé účely. ZDP nám však nedává žádná zákonná pravidla pro užívání služebních vozidel pro soukromé účely zaměstnanců. Vše je věcí dohody zaměstnance a zaměstnavatele, na které zaměstnanec buď přistoupí, anebo nikoli. Je tedy individuální otázkou každého případu, zda zaměstnanec hradí pohonné hmoty, spotřebované pohonné hmoty a na

základě jaké ceny a spotřeby, či nikoli (potom by zaměstnanci vznikal další zdanitelný nepeněžní příjem, zda může vozidlo řídit i jiná osoba než zaměstnanec atd.).

Protože soukromé užívání vozidla generuje na straně zaměstnavatele určité vyšší náklady (např. vyšší náklady na servis vozidla, zaměstnavatel odvádí pojistné z nepeněžního příjmu zaměstnance), je vhodné, aby bylo právo zaměstnance na soukromé užití platně podloženo – např. písemnou dohodou o právu užívat bezplatně určité vozidlo i pro soukromé účely. Pokud je totiž právo zaměstnance na možnost využívání vozidla i pro soukromé účely právoplatně podloženo, jsou související náklady daňovým nákladem zaměstnavatele ve smyslu § 24 odst. 2 psím j) bodu 5. ZDP. (Účetní kavárna, 2010)

ZDP v § 6 odst. 6 kvantifikuje hodnotu nepeněžního příjmu v případě, kdy je osobě s příjmy ze závislé činnosti popř. osobě pobírající funkční požitky (tedy jde o zaměstnance) poskytnuto služební vozidlo jak pro služební, tak pro soukromé účely. Tato poskytnutá výhoda se oceňuje jako příjem zaměstnance částkou ve výši 1 % ze vstupní ceny včetně DPH vozidla za každý kalendářní měsíc (i započatý), tj. 12 % pokud je vozidlo poskytnuto celý kalendářní rok. Od roku 1999 musí částka příjmu činit za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí vozidla k soukromým účelům nejméně 1 000 Kč. V částce ocenění 1 % ze vstupní ceny není zahrnuta spotřeba pohonných hmot. Pokud by zaměstnavatel navíc poskytoval svému zaměstnanci zdarma pohonné hmoty pro soukromé účely, musí jejich hodnotu připočítat ke zdanitelnému příjmu zaměstnance.

V případě, že takto poskytnuté vozidlo zaměstnavatel zaměstnanci v průběhu měsíce vymění, např. z důvodu poruchy vozidla, dochází k situaci, že zaměstnanec má dvě vozidla v měsíci, ale postupně za sebou, vychází se z té vstupní ceny, která je vyšší. Pokud by však měl zaměstnanec souběžně k soukromému použití např. dvě vozidla zaměstnavatele, vypočte se 1 % ze součtu vstupních cen obou vozidel a přitom u každého vozidla musí jít nejméně o 1 000 Kč. Jde o 1 % ze vstupní ceny, ze které zaměstnavatel provádí odpisy. Má-li zaměstnavatel vozidlo sám pronajato, vychází se ze vstupní ceny u vlastníka, resp. u původního vlastníka, dojde-li k následné koupi vozidla zaměstnavatelem. (Pelech, 2012)

4.2.1. Uplatnění nákladů u zaměstnavatele

Praxe zaujala k automobilům používaným jak pro služební, tak soukromé účely tento systémový přístup:

- fiskální zájmy jsou z hlediska dani z příjmů (nikoli z hlediska DPH) zohledněny zdaněním nepeněžního příjmu zaměstnance,
- veškeré náklady související s pořízením (např. odpisy) a provozem (opravy, pojistné, mytí, výměna pneumatik atd.) vozidla používaného pro služební i soukromé účely jsou v plné výši daňovým nákladem zaměstnavatele s **výjimkou pohonných hmot.**

Praktický význam pro aplikace uvedeného přístupu specifikuje pokyn Ministerstva financí č. D-6, který v komentáři k § 24 odst. 2 v bodě 27. uvádí:

„Při využívání motorového vozidla, které je zahrnuto v obchodním majetku poplatníka nebo v pronájmu, jak pro služební, tak i pro soukromé účely zaměstnanců a u kterého tudíž ani nemůže být uplatněn paušální výdaj na dopravu, se neuplatňuje režim poměrné výše nákladů (daňových výdajů), např. podle § 28 odst. 6 ZDP, neboť tento režim není uplatňován ani pro poměrnou výši pořizovací ceny motorového vozidla zahrnované podle § 6 odst. 6 ZDP do základu daně zaměstnance (společníka), která rovněž není závislá na skutečném fyzickém opotřebení, resp. na počtu ujetých kilometrů. Přitom výdaje (náklady) za pohonné hmoty jsou daňovým výdajem pouze při použití vozidla pro služební účely.“

Nad rámec pokynu č. D-6 resp. v rozporu s ním by bylo možné za daňové považovat i náklady na pohonné hmoty spotřebované pro soukromé účely zaměstnance, pokud by je zaměstnanec nehradil – v tom případě by však vznikl na straně zaměstnance vedle nepeněžního příjmu spočívající v možnosti využívání vozidla ještě další nepeněžní příjem v hodnotě pohonných hmot poskytnutých zaměstnanci pro jeho soukromé účely.(Běhounek, 2010)

4.2.2. Automobily a DPH

Z pohledu DPH a používání automobilu, jak pro ekonomickou činnost plátce, tak také pro soukromé účely zaměstnance, je mnohem složitější. Musí se postupovat dle § 75 ZDPH z kterého vyplývá základní pravidlo, podle kterého, použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění jak v rámci svých ekonomických činností, tak pro účely s nimi nesouvisejícími, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro své ekonomické činnosti. Plátce si může zvolit, zda uplatní nárok na odpočet daně v plné výši a bude dodávat využití zdanitelného plnění pro účely nesouvisející s ekonomickou činností podle § 13 odst. 4 písm. a) nebo podle § 14 odst. 3 písm. a) ZDPH s výjimkou dlouhodobého majetku.

Pro zajištění správné aplikace tohoto ustanovení je třeba zajistit řádnou evidenci veškerých plnění související s používáním jednotlivých automobilů a také poměrem skutečného využívání pro soukromé a služební účely. Protože ve všech osobních automobilech ve vybraném výrobním podniku je nainstalována GPS navigace s evidencí knihy jízd se zařízením pro přepínání na soukromé a služební jízdy, nebude tak příliš administrativně náročné toto ustanovení zajistit ve vybraném podniku.

Nejvhodnější způsob jak zajistit ve vybraném podniku správný odpočet daně v poměrné výši, bude každé zdaňovací období vystaven doklad o použití dle § 29 ZDPH, protože vybraný podnik je měsíční plátce DPH, bude tento doklad vystaven s datem uskutečnění zdanitelného plnění vždy k poslednímu dni daného měsíce.

Pr. Vybraný výrobní podnik má se svými zaměstnanci sjednanou smlouvu o využití automobilu i pro soukromé účely, kde má stanoveno, že zaměstnanci mohou využívat služební automobil i pro soukromé účely bezplatně. S používáním osobního automobilu (2T4 5678) vznikly v měsíci lednu tyto náklady:

Tab. 4.4 Náklady spojené s užíváním automobilu 2T4 5678 za měsíc leden

Doklad	Popis	Částky	Účtování	Daňové přiznání k DPH
FP	Oprava brzd, výměna brzdových destiček	5 000,00	511/321	ř. 40 (ZD)
		1 050,00	343/321	ř. 40 (v plné výši)
VPD	Mytí automobilu (150 Kč)	123,96	518/211	ř. 40 (ZD)
		26,04	343/211	ř. 40 (v plné výši)
FP	Pohonné hmoty	6 500,00	501/221	ř. 40 (ZD)
		1 365,00	343/221	ř. 40 (v plné výši)

Zdroj: vlastní úprava

K 31. 1. 2013 bylo zjištěno, že v měsíci lednu najel celkem 3 580 km. Z toho pro služební účely ujel 2 980 km, a tedy pro soukromé účely ujel 600 km. Z toho tedy vyplývá, že procento využití pro ekonomickou činnost je 84 % (dle § 75 odst. 3 – poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru).

Doklad o použití dle § 29 ZDPH č. 1/2013				
Dodavatel:				
ABC s.r.o. Abecední 36 741 01 Nový Jičín DIČ: CZ45977393				
Účel použití: Použití osobního automobilu SPZ 2T4 5678				
Datum vystavení: 1. 2.2013 Datum uskutečnění zdanitelného plnění: 31. 1. 2013 Poměrový koeficient dle knihy jízd za 1/2013 je 84 %.				
Popis	Původní plnění	Uplatněné DPH (21 %)	DPH - poměrná část	Rozdíl
oprava brzd	5 000,00	1 050,00	882,00	168,00
mytí auta	123,96	26,04	21,87	4,17
pohonné hmoty	6 500,00	1 365,00	1 146,60	218,40
Celkem	11 623,96	2 441,04	2 050,47	390,57
ZD	1 859,83			
DPH 21 %	390,57			
Razítko a podpis				

Tab. 4.5 Zaúčtování dokladu o použití

Doklad	Popis	Částky	Účtování	Daňové přiznání k DPH
FP	oprava brzd, výměna brzdových destiček	800,00	395 / 395	ř. 1 (ZD)
		168,00	511 / 343	ř. 1 (daň na výstupu)
VPD	mytí automobilu (150 Kč)	19,83	395 / 395	ř. 1 (ZD)
		4,17	518 / 343	ř. 1 (daň na výstupu)
FP	pohonné hmoty	910,00	395 / 395	ř. 1 (ZD)
		191,10	501 / 343	ř. 1 (daň na výstupu)

Zdroj: vlastní úprava

Protože zaměstnanci vybraného podniku mohou využívat služební automobily také k soukromým účelům bezplatně, bude ke zdanění ve mzdě za měsíc leden mimo 1 % ze vstupní ceny automobilu připočtena ještě částka ve výši 1.101,10 Kč (ZD 910,00 + DPH 191,10) za pohonné hmoty spotřebované pro soukromé účely. Všechny ostatní náklady spojené s využíváním tohoto auta, jak pro soukromé, tak také pro služební účely, budou daňově uznatelné v plné své výši.

4.3. Zásoby

V § 9 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „Vyhláška č. 500/2002 Sb.“) jsou vymezeny zásoby (rozvahová položka C.I.) jako materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, zboží, poskytnuté zálohy na zásoby (viz Příloha č. 3).

V účetní jednotce vzniká zásadní problém, a to správně ocenit dané zásoby. Při oceňování zásob používáme pravidla, které jsou popsány v ČÚS 015 Zásoby, bod 3, který upřesňuje § 25 ZoÚ a § 49 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., a to pořizovací cenu zásob lze rozdělit na cenu pořízení nebo na předem stanovenou cenu pořízení a odchylku od skutečné ceny pořízení a náklady s pořízením související. Při vyskladnění zásob se tyto náklady, popřípadě odchylky rozpouštějí způsobem stanoveným vnitřním předpisem účetní jednotky.

4.3.1. Vícenáklady na materiál tzv. regranulace

Ve vybraném výrobním vzniká problém, jak zaúčtovat vedlejší náklady na pořízení materiálu např. při pořízení granulátu pro výrobu plastových výlisků dochází ještě k dalším vícenákladům např. míchání dvou různých materiálů. Jedná se o materiál položka M0258 a materiálu pol. M0153 – materiál se míchá v poměru 3:4 a při přijímání nového materiálu vzniká položka M0264 – materiál po regranulaci. K vyřešení tohoto problému by mohl vzniknout nový účet sklad regranulace (112.2 – Materiál na skladě regranulace) a tento materiál by po dobu než poskytne dodavatel službu míchání by mohl tento materiál být na tomto skladu a po dokončení dané

služby by byl převeden tento materiál na sklad materiálu a postupně by byl spotřebováván již v ocenění i s částkou připadající na promíchání daného materiálu.

Př. Podnik nakoupil hmotu M0258 - 300 kg za cenu 200 Kč/ kg, celkem za 72.600 Kč (ZD 60.000 Kč + DPH 2.600 Kč) a materiál M0153 – 400 kg za cenu 120 Kč/kg, celkem za 58.080 Kč (ZD 48.000 Kč + DPH 10.080 Kč), doprava těchto materiálů stála 847 Kč (ZD 700 Kč + 147 Kč DPH).

Tab. 4.6 Zaúčtování vícenákladů na regranulaci

č.	Doklad	Popis	Částky	Účtování	Daňové přiznání k DPH
1)	FP	nákup M0258	60 000,00	111.0 / 321.0	ř. 40 (ZD)
			12 600,00	343.0 / 321.0	ř. 40 (v plné výši)
2)	FP	nákup M0153	48 000,00	111.0 / 321.0	ř. 40 (ZD)
			10 080,00	343.0 / 321.0	ř. 40 (v plné výši)
3)	FP	doprava materiálů	700,00	111.0 / 321.0	ř. 40 (ZD)
			147,00	343.0 / 321.0	ř. 40 (v plné výši)
4a)	Příjemka ¹⁰	M0258 - 400 kg	60 400,00	112.0 / 111.0	-
4b)		M0153 - 300 kg	48 300,00	112.0 / 111.0	-
5a)	Převodka	M0258 - 200 kg	30 200,00	111.1 / 112.0	-
5b)		M0153 - 150 kg	24 150,00	111.1 / 112.0	-
6)	FP	regranulace	3 150,00	111.1 / 321.0	ř. 40 (ZD)
			661,50	343.0 / 321.0	ř. 40 (v plné výši)
7)	Příjemka	M0264 - 350 kg	57 500,00	112.1 / 111.1	-
8)	Převodka	M0264 na sklad materiálu	57 500,00	112.0 / 112.1	-

Zdroj: vlastní úprava

321.0 - Dodavatelé		111.0 - Pořízení materiálu		112.0-Materiál na skladě	
	1) 72 600	1) 60 000	4a) 60 400	4a) 60 400	5a) 30 200
	2) 58 080	2) 48 000	4b) 48 300	4b) 48 300	5b) 24 150
	3) 847	3) 700		8) 57 500	
	6) 3 811,50				
343.0 - DPH		111.1 –Pořízení regranulace		112.1 –Sklad regranulace	
1) 12 600		5a) 30 200	} 7) 57.500		
2) 10 080		5b) 24 150		7) 57.500	8) 57.500
3) 147		6) 3 150			
6) 661,50					

¹⁰ Převádíme materiál na sklad, protože při pořízení ještě není jasné, zda budeme spotřebovávat materiál pro běžnou výrobu nebo pro regranulaci.

4.3.2. Aktivace materiálu

Ve vybraném výrobním podniku vznikají vadné díly, které již nelze prodat ani jako druhá jakost. Tyto díly jsou po kontrole kvality vyřazeny a následně rozdrčeny. Tato rozdrčená směs (regenerát) se používá pro výrobu dalších výlisků nebo také v případě přebytku dochází k prodeji této směsi jako odpad z plastových výlisků. Výrobní podnik v této souvislosti účtuje pouze o prodeji regenerátu jako odpad, ale měl by zachytit ve svém účetnictví vytvoření tohoto materiálu, který se dále bude používat pro výrobu dalších dílů. Pro vytvoření materiálu vlastní činností je potřeba ocenit tento materiál a zároveň naskladnit na sklad. Pro tento materiál je nejlépe ocenit dle mzdových nákladů dělníka, který dané zmetky drtí.

Př. Za jednu hodinu práce dělníka vznikne regenerát o celkové hmotnosti 25 kg. Za celou směnu je vytvořen materiál o hmotnosti 187,5 kg. Průměrné hodinové mzdové náklady na tohoto dělníka činí 110 Kč. Za jeden den byl přijat na sklad materiálu regenerát o celkové hmotnosti 187,5 kg a spotřebováno bylo 50 kg. Z důvodu nepotřebnosti regenerátu při výrobě byl zbylý regenerát prodán jako odpad společně s dalšími plastovými výlisky (350 kg). Prodejní cena regenerátu jako odpad je 3,50 Kč/kg a prodejní cena ostatního nedrčeného odpadu je 2,10 Kč/kg.

Průměrná cena regranulátu: $110 \text{ Kč/h} \div 25 \text{ kg} = 4,40 \text{ Kč/kg}$

Tab. 4.7 Zaúčtování aktivace materiálu

č.	Doklad	Popis	Částky	Účtování	Daňové přiznání k DPH
1)	INT	aktivace materiálu M001 (187,5 kg . 4,4 Kč/kg)	825,00	111.0 / 621.0	-
2)	Příjemka	regenerátu - 187,5 kg	825,00	112.0 / 111.0	-
3)	Výdejka	spotřeba ve výrobě - 50 kg (50 kg . 4,4 Kč/kg)	220,00	501.0 / 112.0	-
4)	Výdejka	prodej nepotřebného materiálu jako odpad	605,00	542.0 / 112.0	-
5a)	FV	prodej materiálu jako odpad (137,5 kg . 4,4 Kč/kg)	481,25	311.0 / 642.0	ř. 1 (ZD)
			101,06	311.0 / 343.0	ř. 1 (daň na výstupu)
5b)		prodej plastového odpadu (350 kg . 2,10 Kč/kg)	735,00	311.0 / 642.0	ř. 25 (hodnota)

Zdroj: vlastní úprava

Pozn. Při prodeji plastového odpadu v Prováděcím nařízení komise (EU) č. 927/2012 ze dne 9. října 2012, kterým se mění příloha I nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 o celní a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku pod číslo 3915 nezahrnuje odpady, úlomky a odřezky jednoduché termoplastické hmoty přeměněné na primární formu (čísla 3901 až 3914). Proto nedochází k přenesení daňové povinnosti dle § 92a ZDPH a nebude se tedy jednat dle Přílohy č. 5 ZDPH o odpady, úlomky a odřezky z plastů, zatímco prodej plastového odpadu z výroby v podobě nerozdrčených výlisků bude tomuto režimu podléhat.

621.0 – Aktivace materiálu		111.0 – Pořízení materiálu		112.0 – Materiál na skladě	
	1) 825	1) 825	2) 825	2) 825	3) 220
					4) 605
501.0 – Spotřeba materiálu		542.0 – Prodaný materiál		642.0 – Tržby z prodeje	
3) 220		4) 605			5a) 481,25
					5b) 735
343.0 – DPH		311.0 - Odběratelé			
	5a) 101,06	5) 1 317,31			

Častá chyba mnoha účetních jednotek z důvodu jisté administrativní náročnosti je, že vůbec aktivaci materiálu a zboží neprovádí. Náklady na výrobu tohoto materiálu a zboží ve vlastní režii jsou však účtovány na nákladové účty (501,521, 526 atd.) a je třeba účtovat i o vnitropodnikových výnosech, které při této výrobě vznikají.

4.3.3. Bezplatné vzorky materiálu

Ve vybraném výrobním podniku nastává situace, kdy dodavatel v rámci utužování dobrých obchodních vztahů, zašle bezplatný vzorek materiálu. Hlavním důvodem zde není někoho obdarovat, ale podpořit prodej vlastního zboží. Prezentovat výhody nového materiálu, umožnit jej otestovat atd. A proto toto poskytnutí bezplatného vzorku může dodavatel zařadit mezi náklady reklamního charakteru. Toto tvrzení také vyplývá z § 24 odst. 1 ZDP, kde je vymezeno, že se jedná o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Ve vybraném výrobním podniku nastává situace, kdy materiál se stává našim majetkem a daný materiál pouze testujeme bez využitelného výstupu, proto v daném případě nebudeme vůbec o nabytí vzorku účtovat, protože pro nás nepředstavuje žádný hospodářský výstup. Ale také podnik přijímá materiál, který běžným způsobem spotřebuje při výrobě vlastních výrobků nebo při testech pro našeho odběratele a tyto výstupy výroby prodá jako vlastní výrobek.

Podnik musí účtovat v ocenění reprodukční pořizovací cenou o provozním výnosu a následně při provedení zkoušky o nákladech.

Dle § 13 odst. 8 písm. c) ZDPH se za dodání zboží nepovažuje poskytnutí obchodních vzorků bez úplaty v rámci ekonomické činnosti – kde není stanoven finanční limit pro rozsah tohoto plnění. Základní princip DPH je, že předmětem daně jsou zásadně plnění poskytnutá za úplatu (ZDPH označuje i určitá bezúplatná plnění, která předmětem daně jsou, nikoli ale bezúplatné

poskytnutí vzorků v rámci ekonomické činnosti) a proto bezúplatné poskytnutí obchodních vzorků není předmětem DPH dle § 2 ZDPH. (Děrgel, 2010)

Př. Dodavatel dodal podniku 100 kg hmoty jako bezplatný vzorek pro odzkoušení nového druhu materiálu, který splňuje větší požadavky na jakost vytvořených výlisků. Jedná se o nový materiál, který by podnik mohl využívat pro lisování nových projektů, které musí splňovat vyšší limity pro pevnost daných výlisků. Polovina dodávky (50 kg) bude spotřebována pro testy a následně bude zkoušena pevnost momentovým klíčem, kde bude daný výlisek testováním zničen. Protože podnik vyrábí i formy na zakázku a tento materiál by byl vhodný pro využití odzkoušení nové formy, použije druhou polovinu dodávky (50 kg) na vzorkování pro zákazníka. Nákladová cena vzorků z nového materiálu je dle kalkulace stanovena na částku 360 Kč za sadu. Ve smlouvě s odběratelem formy je dohodnuto, že 10 sad výlisků bude fakturováno při prodejní ceně 450 Kč/sadu.

Tab. 4.8 Zaúčtování bezplatného vzorku materiálu

č.	Doklad	Popis	Částky	Účtování	Daňové přiznání k DPH
1a)	DL	50 kg k testování pevnosti	3 000,00	-	-
1b)		50 kg k vzorkům pro zákazníka	3 000,00	645.0 / 111.0	-
2)	Příjemka	materiál na sklad 50 kg	3 000,00	112.0 / 111.0	-
3)	Výdejka	materiál do spotřeby 50 kg	3 000,00	501.0 / 112.0	-
4)	Příjemka výlisků	příjem vzorků na sklad (10 sad . 360 Kč/sadu)	3 600,00	123.1 / 623.1	- -
5)	Výdejka	vzorků ze skladu k prodeji	3 600,00	623.1 / 123.1	-
6)	FV	za vzorky	4 500,00	311.0 / 601.1	ř. 1 (ZD)
		(10 sad . 450 Kč/sadu)	945,00	311.0 / 343.0	ř. 1 (daň na výstupu)

Zdroj: vlastní úprava

Pozn. Daňový doklad k bodu 1) nebude vystaven, protože daňový doklad lze vystavit jen na uskutečněná zdanitelná plnění nebo plnění osvobozená s nárokem na odpočet daně, případně na úplatu přijatou předem. O bodu 1a) nebude vůbec účtováno.

648 – Ostatní provozní náklady		111 – Pořízení materiálu		112 – Materiál na skladě	
	1b) 3.000	1b) 3.000	2) 3.000	2) 3.000	3) 3.000
501 – Spotřeba materiálu		123.1 - Vzorky		623.1. – Změna stavu vzorků	
3) 3.000		4) 3.600	5) 3.600	5) 3.600	4) 3.600
601.1. – Tržby za vzorky		311 – Odběratelé		343 - DPH	
	6) 4.500	6) 5.445		6) 945	

4.3.4. Inventarizace zásob

Pomocí inventury jsou zjišťovány a v inventurních soupisech zachyceny skutečné stavy majetku a závazků. Inventarizace je dle § 29 odst. 1 ZoÚ proces, během něhož jsou porovnávány výsledky fyzického zjišťování stavu majetku a závazků zachycené v inventurních soupisech s účetním stavem. Je prověřována správnost ocenění zjištěného stavu a posuzováno, zda případně existují nebezpečí předvídatelného rizika či možné ztráty. Inventura (fyzická či dokladová) je proto pouze jednou částí inventarizace.

Inventarizace je obvykle prováděna na základě vnitřní směrnice. V této vnitřní směrnici by měla být jasně stanovena pravidla pro provádění inventurních a inventarizačních prací a určeny osoby odpovědné za provádění jednotlivých dílčích etap. Je také třeba nezapomenout, že je nezbytné, dle § 33a odst. 6 ZoÚ, uchovávat podpisové vzory odpovědných osob.

Tab. 4.9 Inventarizační manka a přebytky – jejich zúčtování a daňové uplatnění

Druh majetku	Zjištění při inventuře	Zaúčtování	Daňová uznatelnost dle ZDP
zásoby na skladě	odpis pro ztrátu hodnoty	549 / 11x 549 / 12x 549 / 13x	nevstupuje do daňového základu
zásoby na skladě	prodej znehodnocených zásob	542 / 11x 61x / 12x 504 / 13x	pokud byly prodány třeba i za nepatrnou cenu
zásoby na skladě	likvidace zásob	549 / 12x 549 / 13x	§ 24 odst. 2 písm. zg) ZDP
zásoby na skladě	škoda v důsledku živelní pohromy	582 / 11x 582 / 12x 582 / 13x	§ 24 odst. 2 písm. l) ZDP, § 24 odst. 10
zásoby na skladě	úbytek v rámci norem	501 / 11x 61x / 12x 504 / 13x	§ 25 odst. 2 ZDP
zásoby na skladě	přebytek	11x / 648 12x / 61x 13x / 648	je dle ČÚ účtován do výnosů, a proto vstupuje do daňového základu
zásoby na skladě	manko	549 / 11x 549 / 12x 549 / 13x	§ 25 odst. 1 písm. n) ZDP
zásoby na skladě	přechodná ztráta hodnoty	559 / 19x	nevstupuje do daňového základu
zásoby na skladě	obnovení hodnoty	19x / 559	nevstupuje do daňového základu

Zdroj:¹¹ + vlastní úprava

¹¹ (Louša, 2012)

Ocenění přebytků v účetnictví musí být provedeno dle § 25 ZoÚ a ustanovení Postupů účtování pro podnikatele třída 1, čl. IV, odst. 4, tj. reprodukční cenou. Toto ocenění platí i pro daňové účely. K ocenění majetku v účetnictví stačí odborný odhad, který nemusí být proveden soudním znalcem, pokud však toto ocenění ovlivní základ daně, musí být účetní jednotka schopna dokázat správnost daně správnost jeho výše.

4.4. Zakázková výroba

Zakázková výroba je specifická, protože se zhotovují výrobky, nebo malé série výrobků podle individuálních objednávek odběratelů. Ve vybraném výrobním podniku se takto zhotovují formy pro vstřikování platů. Protože v loňském roce nebyly tyto formy ještě příliš vyráběny, a byla to pouze doplňková výroba podniku, nebylo o těchto formách jako jednotlivých zakázkách účtováno. Ale protože v tomto roce se zavádí nové středisko podniku – nástrojárna – a očekává se výroba zhruba 30 nových forem, je potřeba vyspecifikovat sledování nákladů na jednotlivé formy.

Protože výroba takové formy je velmi specifická a složitá je potřeba sledovat jednotlivé náklady přímo určené k dané zakázce, a to především pro stanovení předběžné kalkulace jednotlivých zakázek pro konečnou cenovou nabídku zákazníkům, tak také proto, že dané formy budou vstupovat na přelomu účetního období do nedokončené výroby.

Při získání zakázky se vystaví tzv. Zakázkový list (viz Příloha č. 4) kde přesně budou popsány informace o dané formě. Tento zakázkový list bude obsahovat číslo formy v interní evidenci podniku, název formy, odběratel, číslo objednávky atd. Pro jednotnou evidenci je vytvořena Směrnice pro výrobu forem (viz Příloha č. 5) jak postupovat od přijetí zakázky až po její dokončení.

Oceňování nedokončené výroby bylo vnitřní směrnici stanoveno na úrovni vlastních nákladů výroby. Je nutné zajistit evidenci přímého materiálu, přímých mezd, ostatní přímé náklady a výrobní režii. Evidence přímého materiálu a přímých mezd nebude ve vybraném podniku problém, protože softwarové vybavení nám umožňuje přímo k fakturám přiřadit číslo zakázky. Přímé mzdy budou dělníci evidovat v knize práce, kde každý den po odpracování své směny přiřadí počet hodin k jednotlivým zakázkám. Toto vše se bude evidovat do zakázkového listu a každý měsíc se budou sledovat náklady přímo přiřazené k dané formě. Největší problém bude stanovit částku výrobní režie. Kde po dohodě s konstruktéry a koordinátory výroby je dohodnuto, že rozvrhovou základnou pro určení výše výrobní režie bude časová náročnost dané formy. Výrobní režie jsou náklady související s řízením a obsluhou výrobní činnosti např. odpisy strojů a zařízení, opravy strojů, spotřeba energie, mzdy vedoucích pracovníků, náklady na čisticí prostředky, náklady na provozovací látky apod. Vždy budeme vycházet z těchto nákladů za uplynulý rok a středisko.

Tab. 4.10 Celková výrobní režie za rok 2012 činí:

Účet	Název	Náklady
551	Odpisy strojů	450 000,00
511	Opravy strojů a zařízení	120 000,00
502	Spotřeba energií	580 000,00
521	Mzdové náklady vedoucích pracovníků	250 000,00
501.1	Čisticí prostředky	30 000,00
501.2	Frézy	105 000,00
518	Broušení fréz	165 000,00
Výrobní režie celkem		1 700 000,00

Zdroj: vlastní úprava

Fond pracovní doby výrobních dělníků za rok 2012 37.800 h

$$\left(20 \text{ výrobních dělníků} \cdot 7,5 \frac{h}{\text{směnu}} \cdot 252 \text{ pracovních dnů za rok 2012} \right)$$

Výrobní režie na 1 hodinu práce činí **44,97 Kč/h**

$$(1\,700\,000 \text{ Kč} \div 37\,800h)$$

Tab. 4.11 Nedokončená výroba za rok 2012

Kód	Datum zahájení	Hodiny	Přímé mzdy	Přímý materiál	Výrobní režie	Nedokončená výroba
F-12-012	17. 1. 2012	35,50	10 650,00	25 126,00	1 596,44	37 372,44
F-12-014	17. 1. 2012	81,00	24 300,00	900 254,00	3 642,57	928 196,57
F-12-018	6. 3. 2012	315,00	94 500,00	106 872,00	14 165,55	215 537,55
F-12-024	18. 5. 2012	1 491,00	447 300,00	503 280,00	67 050,27	1 017 630,27
F-12-026	11. 6. 2012	113,00	33 900,00	653 524,00	5 081,61	692 505,61
F-12-027	14. 6. 2012	731,00	219 300,00	309 561,00	32 873,07	561 734,07
F-12-032	10. 8. 2012	165,00	49 500,00	10 582,00	7 420,05	67 502,05
F-12-036	28. 8. 2012	1 647,50	494 250,00	298 123,00	74 088,08	866 461,08
Celkem		4 579,00	1 373 700,00	2 807 322,00	205 917,63	4 386 939,63

Zdroj: vlastní úprava

Protože skutečné náklady účtujeme do nákladů v průběhu roku, musíme k 31. 12. 2012 zaúčtovat nedokončenou výrobu, a to ve výši 4.386.939,63 Kč (MD 121 / D 611) dle jednotlivých zakázek.

Problém zde nastává v situaci, kdy se zákazníkem máme dle Smlouvy na zhotovení formy domluveno, že bude probíhat částečná fakturace. Obvykle již při objednání dochází k fakturaci 40 % z ceny formy, 30 % při dodání prvních vzorků a poslední část 30 % při dokončení formy. Forma F-12-024 kde činí nedokončená výroba 1.017.630,27 Kč a je již vyfakturována částečnými fakturami v celkové výši 70 % z ceny formy. Cena formy byla stanovena na částku 1.800.000 Kč.

Tyto faktury podnik nemůže zahrnout do výnosů, protože by docházelo ke zkreslení účetních informací, ale zaúčtuje je na účet 384 - Výnosy příštích období a v okamžiku kdy danou formu dokončí a vyfakturuje poslední část ceny (30%) zaúčtuje celkový výnos na účet 601.1 – Tržby za vlastní formy.

Tab. 4.12 Rozpracovaná výroba F-12-024

Doklad	Popis	Částky	Účtování	Daňové přiznání k DPH
FV	40 % z ceny formy F-12-024	720 000,00	311.0 / 384.0	ř. 1 (ZD)
		144 000,00	311.0 / 343.0	ř. 1 (daň na výstupu)
FV	30 % z ceny formy F-12-024	540 000,00	311.0 / 384.0	ř. 1 (ZD)
		108 000,00	311.0 / 343.0	ř. 1 (daň na výstupu)
INT	nedokončená výroba F-12-024	1 017 630,27	121.0 / 611.0	-
FV	30 % z ceny formy F-12-024	540 000,00	311.0 / 601.1	ř. 1 (ZD)
		113 400,00	311.0 / 343.0	ř. 1 (daň na výstupu)
INT	rozpuštění nedokončené výroby F-12-024	1 017 630,27	611.0 / 121.0	-
INT	zaúčtování výnosů	1 260 000,00	384.0 / 601.1	-

31. 12. 2012

Zdroj: vlastní úprava

Ve vybraném podniku také nastává situace, kdy daná forma je vyráběna pro vlastní potřebu firmy, kdy vytváří a prodává vlastní výrobky, a také pro vývoj a výzkum, protože technologie vystřikování plastů jde neustále dopředu.

U formy pro vlastní potřebu musíme po dokončení a odladění dané formy zařadit tuto formu do evidence dlouhodobého majetku. Ve vnitřní směrnici je stanoveno, že daná forma je oceněna na úrovni vlastních nákladů výroby stejně jako nedokončená výroba. Proto k této formě jsou přiřazovány náklady stejně jako k formám, které jsou zhotovovány dle objednávek zákazníků. Po zjištění všech vynaložených nákladů na úrovni vlastních nákladů výroby musí podnik provést tzv. aktivaci.

Př. Podnik v roce 2012 začal vyrábět formu F-12-012, která po dokončení se stane majetkem podniku. Protože podnik bude tuto formu používat pouze k ekonomické činnosti a činností s nárokem na odpočet DHP nebude muset být řešena problematika DPH. Ze zakázkové karty k formě F-12-012 byly zjištěny následující náklady k 31. 12. 2012:

Tab. 4.13 Vlastní náklady výroby k 31. 12. 2012 pro formu F-12-012

Přímý materiál	25 126,00
Přímé mzdy	10 650,00
Výrobní režie	1 596,44
Vlastní náklady výroby k 31. 12. 2012	37 372,44

Zdroj: vlastní úprava

V roce 2013 vznikly další náklady na výrobu dané formy a dne 31. 3. 2013 byla tato forma dokončena. K tomuto datu byla také zařazena do evidence dlouhodobého majetku.

Tab. 4.14 Celková výrobní režie k 31. 3. 2013

Účet	Název	Náklady
551	Odpisy strojů	100 000,00
511	Opravy strojů a zařízení	30 000,00
502	Spotřeba energií	145 000,00
521	Mzdové náklady vedoucích pracovníků	80 000,00
501.1	Čisticí prostředky	7 000,00
501.2	Frézy	48 000,00
518	Broušení fréz	25 000,00
Výrobní režie celkem		435 000,00

Zdroj: vlastní úprava

Fond pracovní doby výrobních dělníků k 31. 3. 2013

10 395 h

$\left(22 \text{ výrobních dělníků} \cdot 7,5 \frac{h}{\text{směnu}} \cdot 63 \text{ pracovních dnů za 1. čtvrtletí 2013} \right)$

Výrobní režie na 1 hodinu práce činí

41,85 Kč/h

$(435\,000 \text{ Kč} \div 10\,395h)$

Průměrná mzdová sazba výrobních dělníků vzrostla na 320 Kč/h pro 1. čtvrtletí 2013.

Tab. 4.15 Vlastní náklady výroby za 1. čtvrtletí 2013 pro F-12-012

Přímý materiál	16 540,00
Přímé mzdy	13 440,00
Výrobní režie	1 757,70
Vlastní náklady výroby	31 737,70

Zdroj: vlastní úprava

Celkové vlastní náklady výroby na formu F-12-012 činí 69.110,14 Kč. V této ceně bude forma zařazena do majetku výrobního podniku.

Tab. 4.16 Zaučtování aktivace dlouhodobého majetku a zařazení

č.	Doklad	Popis	Částky	Účtování	Daňové přiznání k DPH
1)	INT	rozpuštění nedokončené výroby F-12-012	37 372,44	611.0 / 121.0	-
2)	INT	aktivace formy F-12-012	69 110,14	042.0 / 624.0	-
3)	INT	zařazení formy F-12-012 do užívání	69 110,14	022.0 / 042.0	-

Zdroj: vlastní úprava

Vstřikovací forma pro plast je zařazena do 2 odpisové skupiny s dobou odpisování 5 let.

4.5. Self billing

Self billing je systém, který využívají velké společnosti a rozumí se jím tzv. samofakturace. Dodavatel zplnomocní odběratele k vystavení daňového dokladu jménem odběratele. Podmínkou tohoto postupu je, že se plátce, který zdanitelné plnění uskutečňuje, písemně zavazuje k přijímání

všech takto vystavených daňových dokladů. Výhodou self-billingu je, že odběratel vystavuje faktury na přijaté zboží v závislosti na skutečném objemu dodaného zboží. Dle teorie jeho použití bere odběratel na sebe administrativní zátěž, ale zpravidla v praxi také velká administrativní zátěž padá na dodavatele zboží, protože musí posílat elektronická hlášení o dodávce zboží dle běžných dodacích listů v systému odběratele a odběratel jen fyzicky překontroluje, zda vše sedí a již nemusí navádět příjem takto zasílaného zboží do svého systému. Tato možnost vystavování daňového dokladu je vymezena v § 26 odst. 3 písm. a), avšak podnik v pozici dodavatele, který přistoupí na systém „self-billingu“ by měl brát také v úvahu § 26 odst. 5, který nám říká, že za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě odpovídá plátce, který uskutečňuje zdanitelné plnění nebo plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, a to i v případě, že daňový doklad byl vystaven „zplnomocněnou“ osobou. Na daňovém dokladu se uvádí formulace „vystaveno zákazníkem“.

Výhodou „self-billingu“ je především to, že plátce pro kterého je zdanitelné plnění uskutečněno může uplatnit nárok na odpočet daně již při vystavení tohoto dokladu, protože již při jeho vystavení splňuje podmínku dle § 73 odst. 1, a to, že musí mít daňový doklad.

Problematickou oblastí je však přepočtení zahraniční měny vyčíslené na vystavených dokladech na české koruny. V § 4 odst. 4 ZDPH je stanoveno, že pro přepočtení cizí měny na českou měnu použije plátce kurz vyhlášený Českou národní bankou nebo poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou, a to ten kurz který platí pro osobu, která přepočet provádí, a to kurz platný v den, kdy vzniká povinnost přiznat daň, popřípadě povinnost přiznat osvobození od daně u plnění, která jsou od daně osvobozena. To znamená, že plátce použije pro přepočtení daně buď denní kurz, nebo pevný kurz podle toho, který kurz platí pro účetní jednotku.

Z tohoto ustanovení ZDPH však nevyplývá, jaký kurz se použije pro přepočtení cizí měny na českou měnu v případě „self-billingu“, a to buď kurz platný pro plátce, který plnění uskutečňuje, nebo kurz platný pro odběratele, který je však plátcem zplnomocněn k vystavování daňových dokladů.

Problém je ve stanovení osoby, která přepočet provádí. Je to osoba, která vystavuje daňový doklad nebo snad osoba, která uskutečňuje zdanitelná plnění? Na základě odborné diskuse mezi zástupci Ministerstva financí ČR a zástupci Komory daňových poradců ČR byl publikován závěr, že při vystavování daňových dokladů odběratelem může být pro přepočtení cizí měny na české koruny použit kurz platný pro odběratele, který vystavuje daňový doklad v souladu se ZDPH a plátce, který zdanitelná plnění uskutečňuje, je povinen přijmout veškeré daňové doklady vystavené odběratelem.

V případě, že by dodavatel použil jiný kurz pro přepočtení cizí měny než je dle daňového dokladu vystaveného odběratelem, docházelo by k narušení principu neutrality daně, viz následující

příklad. A v případě, že by odběratel měl zjišťovat u všech svých dodavatelů používané kurzy, stal by se „self-billing“ značně administrativně náročný. (Šafková, 2009)

Př. Self bill invoice (faktura vystavena odběratelem A) k 20. 3. 2013 je vystavena na celkovou částku 6.050 EUR (ZD 5.000 EUR + DPH 21 % 1.050 EUR). Odběratel používá měsíční kurz, který pro měsíc březen je dle kurzovního lístku České národní banky 25,675 EUR/CZK. Dodavatel B, však používá denní kurz, který k 19. 3. 2013 činí 25,645 EUR/CZK.

Tab. 4.17 Porovnání kurzů při „Self-billingu“ u odběratele a dodavatele

Odběratel		Daňové přiznání k DPH	Dodavatel		Daňové přiznání k DPH
EUR	CZK		EUR	CZK	
5 000,00	128 375,00	ř. 40 (ZD)	5 000,00	128 225,00	ř. 1 (ZD)
1 050,00	26 958,75	ř. 40 (v plné výši)	1 050,00	26 927,25	ř. 1 (daň na výstupu)

Zdroj: vlastní úprava

Nárok na odpočet daně u odběratele by činil 26.958,75 Kč, zatímco daň na výstupu odvedená dodavatelem činila 26.927,25 Kč. Rozdíl při uplatnění různých kurzů v tomto případě činí 31,50 Kč, kde odběratel o tuto část uplatnil vyšší odpočet daně, nežli odvedl dodavatel ve své daňové povinnosti.

Proto by mělo být vydáno stanovisko k jasnému výkladu této problematiky nebo případně doplněn § 4 odst. 4 ZDPH:

„Pro účely tohoto zákona se pro přepočtení cizí měny na českou měnu použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou nebo poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou a platný pro osobu provádějící přepočet, kde v případě využití § 26 odst. 3 se jedná o osobu, která daňový doklad vystavuje, ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, popřípadě přiznat osvobození od daně s výjimkou přepočtu cizí měny na českou měnu pro účely stanovení základu daně při dovozu zboží podle § 38, kdy se použije kurz stanovený podle celních předpisů nebo pro účely osvobození od daně podle § 71b a 71e, kdy se použije kurz stanovený v § 71b odst. 6.“

5. Závěr

Cílem diplomové práce bylo komplexně zachytit problematiku účtování a daní v problémových oblastech vybraného výrobního podniku a navrhnout správná řešení těchto problémů. Při řešení manažerských automobilů používaných, jak pro služební účely, tak také pro účely soukromé, je doporučováno vytvořit přesnou vnitropodnikovou směrnici a vymezit svým zaměstnancům všechna práva a povinnosti spojená s využíváním firemního automobilu k soukromým účelům jako je např. vyspecifikovat jaká cesta se dle zákona považuje za služební a jaká za soukromou např., že soukromou cestou se rozumí i cesta z místa bydliště do místa výkonu práce. Řešení problematiky daně z příjmů z pohledu vybraného výrobního podniku a daňově uznatelných nákladů v případě, že se jedná o používání služební automobilu pro soukromé účely, je, že veškeré náklady spojené s užíváním a provozem daného automobilu jsou plně daňově uznatelné, mimo náklady na pohonné hmoty, ale to jen v případě, že tyto výdaje za pohonné hmoty nehradí zaměstnavatel. V případě, že tyto výdaje hradí zaměstnavatel, jsou pro něj daňově uznatelné, avšak musí docházet k zdaňování tohoto nepeněžitého příjmu ve mzdě zaměstnance společně s 1 % ze vstupní ceny automobilu a tento nepeněžitý příjem společně s 1 % ze vstupní ceny také podléhá odvodům sociálního a zdravotního pojištění. Velká administrativní náročnost je spojená s uplatňováním poměrné výše DPH. V praxi nastává především problém s vedením knihy jízd k výpočtu poměrného koeficientu využívání automobilu, jak pro soukromé, tak služební účely, a také sledování jednotlivých nákladů spojených s užíváním jednotlivých automobilů. Poměrná výše nároku na odpočet DPH se provádí se všech výdajů spojených s užíváním a provozem daného automobilu, tedy nemůžeme si uplatnit plný nárok na DPH, ale pouze v poměrné výši a musí se zde vycházet z § 75 ZDPH. V praxi musíme každé zdaňovací období, ve vybraném výrobním podniku každý měsíc, zjistit poměr, v jakém si můžeme uplatnit nárok na odpočet daně k jednotlivým výdajům spojeným s užíváním a provozem jednotlivých automobilů. Vhodné by bylo sjednotit pohled na dané výdaje, jak z pohledu DPH, tak také z pohledu daně z příjmů, a to především přizpůsobit DPH jednoduššímu přístupu daně z příjmů. Zákony v rámci dané problematiky z důvodu velké administrativní náročnosti jsou porušovány a neakceptovány a různě obcházeny. Navrhnuté řešení je, aby veškeré nároky na odpočet daně spojené s užíváním automobilů, jak pro služební účely, tak také pro soukromé účely, mohly podniky uplatnit v plné výši a pouze sledovat spotřebu pohonných hmot k jednotlivým automobilům a nárok na pohonné hmoty tedy uplatňovat v poměrné výši dle skutečného využití pro služební účely. Vhodné pro zjednodušení by také bylo, kdyby se nárok na odpočet daně na pohonné hmoty uplatňoval stejným způsobem, jako když se uplatňuje nárok na pořízení osobního automobilu, který bude využíván jak pro soukromé, tak také pro služební účely. To znamená, že první rok by se udělal kvalifikovaný odhad a pak podle změny dle skutečného využití by se upravoval nárok na odpočet DPH, a to vždy poslední zdaňovací

období. Možná by toto zjednodušení přineslo i příjem do státního rozpočtu, protože když bude tato problematika zjednodušena a určitým způsobem zvýhodněna, byl by zákon dodržován více podniky, toto tvrzení vychází z tzv. Lafferovy křivky.

Problematika zásob ve vybraném podniku je velmi specifická, protože např. při regranulaci nebyl vytvořen nový sklad regranulace, a tak tento materiál vstupoval do nákladů při jeho přemístění do externí firmy pro smíchání hmot, a pak znovu byl tento materiál naskladněn a docházelo tak ke zkreslování spotřeby materiálu. Proto bylo navrženo vytvoření nového skladu regranulace, kde se navyšuje cena pořízení tohoto materiálu právě za poskytnuté služby míchání hmot. Také o aktivaci materiálu, který ovlivňuje náklady na spotřebu, nebylo ve vybraném podniku vůbec účtováno, proto byl navržen postup, jak se bude o aktivaci účtovat, a také se stanovil způsob ocenění tohoto materiálu.

Nedokončená výroba při zakázkové výrobě forem nebyla zcela dořešena a nebylo pevně stanoveno, kdy se z hlediska účetnictví jedná již o hotový výrobek a kdy se jedná ještě o nedokončenou výrobu. Bylo stanoveno, že o hotový výrobek se bude jednat v okamžiku fakturace zákazníkovi. Tím bylo jasně stanoveno pravidlo pro jednotný přístup ke všem zakázkám, a také byla sestavena směrnice pro výrobu forem, kde veškerá tato pravidla byla shrnuta pro všechny zaměstnance a byly zde vymezeny veškeré povinnosti vztahující se k zakázkové výrobě. Účetní směrnice byly doplněny o způsob ocenění nedokončené výroby, a to na úrovni vlastních nákladů výroby. Vše bylo sestaveno tak, aby vše spojené se zakázkovou výrobou bylo jasně a srozumitelně vymezeno, jak z hlediska komunikačního toku informací, tak evidenci nákladů a zodpovědnost jednotlivých pracovníků za jednotlivá střediska.

Self-billing využívají velké společnosti a jedná se o tzv. samofakturaci. Dodavatel nevystavuje faktury, ale zmocní dle smlouvy svého odběratele a ten vystavuje faktury namísto dodavatele. Při „self-billingu“ však dochází k problému spojeného při fakturaci cizí měny se stanovením kurzu pro přepočtení cizích měn. ZDPH říká, že pro přepočtení cizí měny na českou měnu použije plátce kurz vyhlášený Českou národní bankou případně poslední směnný kurz zveřejněný Evropskou centrální bankou, a to ten kurz který platí pro osobu, která přepočtení provádí, ale již není specifikováno, kdo je osoba, která přepočtení provádí, zda se jedná o dodavatele či odběratele při využívání „self-billingu“ Proto by měla být tato problematika vymezena např. ve stanovisku nebo by měl být doplněn ZDPH. Také jednou z možností řešení tohoto případu by mohlo být, že by se zavedlo přenesení daňové povinnosti a plátce, pro kterého se plnění uskutečňuje, by byl povinen toto plnění přiznat a zaplatit daň za dodavatele. Z toho tedy vyplývá, že když použije jakýkoliv kurz, který používá ve svém účetnictví a nebude shodný s kurzem, který používá dodavatel, bude dodržena zásada neutrality DPH.

Seznam použité literatury

a) Odborná kniha

- [1] BENDA, V.; PITNER, L. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k l. 4. 2012.* 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 511 s. ISBN 978-80-7263-741-6.
- [2] BONĚK, Václav a kol. *Lexikon - daňové pojmy.* 1. vyd. Ostrava: Nakladatelství Jiří Motloch - Sagit, 2001. 626 s. ISBN 80-7208-265-5.
- [3] BŘEZINOVÁ, Hana. *Základy účetnictví.* 1. vyd. Praha: BIVŠ a.s., 2011. 178 s. ISBN 978-80-7265-200-6.
- [4] JANOUSEK, Karel a kol. *Automobil v podnikání.* 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 439 s. ISBN 978-80-7263-668-6.
- [5] KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetnictví podnikatelů.* 1. vyd. Ostrava: VŠB – Technická univerzita Ostrava, 2009. 215 s. ISBN 978-80-248-2149-8.
- [6] KOVALÍKOVÁ, Hana. *Vnitřní směrnice pro podnikatele 2011.* 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 351 s. ISBN 978-80-7263-655-6.
- [7] LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech k l. 4. 2012.* 9. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 630 s. ISBN 978-80-7263-740-9.
- [8] LOUŠA, František. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním.* 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012. 180 s. ISBN 978-80-247-4115-4.
- [9] PELECH, Petr a Vladimír PELC. *Daně z příjmů: s komentářem 2012.* 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 1 079 s. ISBN 978-80-7263-742-3.
- [10] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2012.* 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 310 s. ISBN 978-80-7263-733-1.
- [11] RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka k l. 1. 2012.* 12. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 1095 s. ISBN 978-80-7263-714-0.

b) Články v odborném časopise (periodiku)

[12] BĚHOUNEK, Pavel. Změny daňové a účetní legislativy od 1. 1. 2013. Účetnictví v praxi. 2013, č. 2, s. 40. ISSN 1211-7307.

[13] FITŘÍKOVÁ, Dagmar. Změny v oblasti DPH navrhované s účinností 1. 1. 2013. Účetnictví v praxi. 2013, č. 1, s. 40. ISSN 1211-7307.

[14] ŠAFKOVÁ, Petra a Pavla POLANSKÁ. DPH v automobilovém průmyslu. AUDITOR 2009, č. 1, s. 28. ISSN 1210-9096.

c) Elektronické dokumenty a ostatní

[15] BĚHOUNEK, Pavel. *Daňové dopady využívání služebních automobilu pro soukromé účely* [online]. Wolters Kluwer ČR, a. s. [29. 6. 2010]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d12926v15840-danove-dopady-vyuzivani-sluzebnich-automobilu-pro-soukrome-ucely/>

[16] DĚRGEL, Martin. *Vzorky zdarma ze dne 14. června 2010* [online]. Wolters Kluwer ČR, a.s. [14. 6. 2010]. Dostupné z: <http://www.otazkyadpovedi.cz/cz/otazky/vzorky-zdarma.1-5837.html>

[17] PARLAMENT ČESKÉ REPUBLIKY. *PSP: Sněmovní tisk 801/0, část č. 1/6 Vl.n.z. o změně daňových, pojistných a dalších zákonů - EU (§ 83, odst. 2 JŘ)*. [online]. PSP [20. 2. 2013]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&C T=801&CT1=0>.

Seznam zkratk

ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
Zákon o rezervách	Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
Pokyn D-6	Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů
Směrnice o DPH	Směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty
Vyhláška č. 500/2002 Sb.	Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
DŘ	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne



.....
Bc. Hana Dorazilová

Seznam příloh

Příloha č. 1 Směrná účtová osnova

Příloha č. 2 Oznámení o změně registračních údajů

Příloha č. 3 Rozvaha

Příloha č. 4 Zakázkový list

Příloha č. 5 Směrnice pro výrobu forem

Příloha č. 6 Přiznání k DPH vzor č. 18

Příloha č. 7 Účtová osnova užívaná v diplomové práci